

2005-12-20

Examensarbete 20 poäng

CFC-lagstiftningen och dess förenlighet med dubbelbeskattningsavtalsrätten och EG-rätten

Marianne Sannes

Handläggare: Elleonor Fagerfjäll

Skatterätt

Juridiska institutionen

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Göteborg 2005

FÖRKORTNINGAR

AB	Aktiebolag
CFC	Controlled Foreign Corporation
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europeiska Gemenskapen
EGF	EG-fördraget
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens Offentliga Utredningar

1 INLEDNING	s.5
1.1 Bakgrund	s.5
1.2 Syfte	s.5
1.3 Avgränsningar	s.5
1.4 Metod	s.6
1.5 Disposition	s.6
2 CFC-LAGSTIFTNINGEN	s.8
2.1 Bakgrund	s.8
2.2 Delägare i en utländsk juridisk person	s.9
2.3 Personer i intressegemenskap	s.9
2.4 Lågbeskattade inkomster	s.10
2.4.1 Huvudregeln	s.10
2.4.2 Finansiella institut	s.11
2.4.3 Rederiverksamhet	s.11
2.4.4 Kompletteringsregeln	s.11
2.5 Filialregeln	s.12
2.6 Beräkning och beskattning av lågbeskattade inkomster	s.13
2.7 Problem med CFC-reglerna	s.13
3 DUBBELBESKATTNINGSAVTALS RÄTTEN	s.15
3.1 Svensk internationell skatterätt	s.15
3.1.1 Skatteavtal	s.16
3.2 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal	s.17
3.2.1 Wienkonventionen om tolkning av traktater	s.18
3.2.2 OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning	s.20
3.2.3 OECD-avtalet med kommentar i förhållande till Wienkonventionen	s.21
3.2.4 Betydelsen av ändringar och tillägg i OECD:s modellavtal och kommentaren	s.22
3.3 CFC-lagstiftning och modellavtalet	s.24
3.4 Regeringens ståndpunkt	s.26
3.4.1 Remissinstanserna	s.27
3.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked	s.28
3.5.1 Kommentarer	s.29
3.5.2 Skiljaktig mening	s.29
3.6 Sammanfattande kommentar och analys	s.31

4 EG-RÄTTEN	s.34
4.1 EG-rättslig bakgrund	s.34
4.2 EG-rätten på skatteområdet	s.34
4.2.1 Uppförandekoden	s.36
4.2.2 Etableringsfriheten	s.36
4.2.3 Den fria rörligheten för kapital	s.37
4.2.4 Några rättsfall från EG-domstolen	s.38
4.2.4.1 <i>Bachmann</i>	s.38
4.2.4.2 <i>ICI</i>	s.39
4.2.4.3 <i>Sandoz</i>	s.39
4.2.4.4 <i>X och Y</i>	s.40
4.2.4.5 <i>Verkooijen</i>	s.40
4.2.5 Kommentar	s.40
4.3 Regeringens ståndpunkt	s.41
4.3.1 Uppförandekoden	s.41
4.3.2 Etableringsfriheten	s.42
4.3.3 Fri rörlighet för kapital	s.44
4.4 Kritik mot regeringens ståndpunkt	s.45
4.4.1 Uppförandekoden	s.45
4.4.2 Etableringsfriheten	s.45
4.4.3 Fri rörlighet för kapital	s.47
4.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked	s.48
4.5.1 Luxemburg	s.48
4.5.2 Schwiez	s.50
4.5.3 Kommentar	s.51
4.6 Sammanfattande kommentar och analys	s.52
KÄLLFÖRTECKNING	s.55
BILAGOR	
BILAGA 1 Utdrag ur kommentaren till OECD:s modellavtal	
BILAGA 2 Utdrag ur EGF	

1 INLEDNING

1.1 Bakgrund

De svenska CFC-reglerna ändrades den 1 januari 2004 till följd av avskaffad kapitalvinstbeskattning på näringsbetingade andelar samt skattefri utdelning på sådana andelar. För att hindra att detta utnyttjades i skatteplaneringsyfte införde regeringen nya regler om CFC-beskattning, vilket innebär att delägare i lågbeskattade utländska bolag löpande beskattas i Sverige för bolagets vinst. Detta är ett avsteg från huvudprincipen att delägare i bolag inte beskattas förrän vinsten realiserats i form av utdelning eller försäljning av andelar. Lagstiftningen motiveras med att det krävs regler som skyddar den svenska skattebasen från att urholkas då bolag kan etablera sig i lågskatteregimer där ingen eller endast en låg avgift uttas i skatt och överföra inkomster till dessa bolag. När nu kapitalvinstbeskattningen avskaffats på näringsbetingade andelar krävs utökade möjligheter att beskatta CFC-bolag för att motverka denna oönskade skatteplanering.

Dubbelbeskattningsavtal stadgar som huvudregel att en inkomst skall beskattas i den stat ett bolag har sitt hemvist. CFC-reglerna frångår detta genom att se igenom den utländska juridiska personen och beskatta delägarna direkt för bolagets vinster. Om Sverige ingått ett dubbelbeskattningsavtal med en annan stat är frågan om det strider mot det ingångna skatteavtalet att CFC-beskatta delägarna i ett bolag beläget i den andra staten?

EG-rätten stadgar etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital. Medlemsstaterna får inte införa regler som på något vis hindrar dessa fria rörligheter. Det kan diskuteras huruvida CFC-lagstiftningen utgör ett hinder mot friheterna och om lagstiftningen i så fall strider mot EG-rätten.

1.2 Syfte

Syftet med detta arbete har varit att undersöka och analysera de svenska CFC-reglerna samt lagstiftningens förenlighet dels med ingångna dubbelbeskattningsavtal och dels med EG-rätten.

Min avsikt har varit att redogöra för lagstiftningens utformning, syftet med lagstiftningen samt möjliga problem med denna. Vad gäller dubbelbeskattningsavtalsrätten har min avsikt varit att redogöra för hur internationella skatteavtal bör tolkas samt att undersöka CFC-lagstiftningens förenlighet med ingångna dubbelbeskattningsavtal. CFC-reglernas förenlighet

med EG-rätten är ett område som diskuterats mycket och min avsikt har i denna del varit att redogöra för viktiga principer på området samt för betydelsefulla rättsfall från EG-domstolen för att ge läsaren en bild av rättsläget.

1.3 Avgränsningar

Vad gäller CFC-lagstiftningen har syftet varit att ge läsaren en bakgrund och överblick och jag har därför inte avsett att lämna en uttömmande redogörelse av lagstiftningen. Vissa områden, som exempelvis avräkning av utländsk skatt samt vissa mer komplexa frågeställningar som uppstår vid tillämpning av lagstiftningen, har lämnats utanför denna uppsats. För EG-rättens del har jag med hjälp av EG-domstolens domar avsett att redogöra för viktiga EG-rättsliga principer och ge läsaren en överblick av betydelsefulla domar på området för denna uppsats. Avsikten har inte varit att redogöra uttömmande för domstolens praxis.

1.4 Metod

I arbetet med denna uppsats har jag för att kunna redogöra för och analysera frågorna använt mig av relevant lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Avseende CFC-lagstiftningen har jag främst använt mig av lagtexten och av propositionen men också av publicerade artiklar. För dubbelbeskattningsavtalsrätten har jag använt mig av doktrin på den internationella skatterättens område och publicerade artiklar. Viktigt på detta område var att granska OECD:s modellavtal och kommentaren till detta samt Wienkonventionen. Vad gäller EG-rätten har jag använt mig av fördragstexten i EGF samt rättsfall från EG-domstolen och även här av doktrin och artiklar. De artiklar jag hänvisar till är publicerade i Skattenytt och Svensk Skattetidning.

1.5 Disposition

Arbetet är upplagt i tre delar. Den första delen behandlar CFC-lagstiftningen och inleds med en redogörelse av denna. Inledningsvis med en bakgrund av hur reglerna växt fram, varför lagstiftningen kom till och vilka argument som låg bakom arbetet och vidare med en överblick av regelverket som det ser ut idag. Denna del avslutas med funderingar kring möjliga brister i lagstiftningen.

Därefter granskas lagstiftningens förenlighet med ingångna skatteavtal. Här undersöks Wienkonventionens regler om traktatsrätt samt OECD:s modellavtal. Inledningsvis ges här en bakgrund till dubbelbeskattningsavtalsrätten och därefter undersöks hur ett sådant avtal bör tolkas. En redogörelse lämnas för regeringens ståndpunkt och även för Skatterättsnämndens

förhandsbesked i en fråga på området. Avslutningsvis utvärderas CFC-reglernas förenlighet med dubbelbeskattningsavtalsrätten.

I den sista delen undersöks CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten. Inledningsvis ges en bakgrund till EG-rätten på den direkta beskattningens område. Därefter sker en genomgång av de områden inom EG-rätten som är intressanta för arbetet; etableringsfriheten samt den fria rörligheten för kapital. Vidare lämnas en redogörelse för regeringens ståndpunkt samt för Skatterättsnämndens förhandsbesked i en fråga på området. Slutligen analyseras de slutsatser som nåtts vad gäller CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten.

2 CFC-LAGSTIFTNINGEN

2.1 Bakgrund

CFC är en förkortning av Controlled Foreign Corporation och CFC-reglerna innebär att delägare till utländska bolag blir beskattade löpande för det utländska bolagets inkomster. Bolag är självständiga skattesubjekt vilket betyder att de skall beskattas skilt från sina ägare,¹ men genom CFC-beskattningsfrågor man detta. De fria kapitalrörelserna mellan stater, som blev ett resultat av den slojade valutaregleringen, gör det möjligt att etablera ett bolag i en utländsk stat som inte beskattar inkomster överförda till bolaget alls eller beskattar dessa med låg skatt. Sådana överföringar leder till att delägarstatens skattebas minskar.² En lösning på detta är att löpande beskatta delägaren för det utländska bolagets inkomster även om delägaren inte erhållit inkomsten.³

CFC-reglerna har sin uppkomst i USA och har där en lång tradition. Grunden för CFC-beskattningsfrågor ligger i att USA tillämpar nationalitetsprincipen för beskattning vilket innebär att amerikanska medborgare beskattas för alla inkomster i USA, oavsett var dessa uppkommer och oavsett var personen är bosatt.⁴ I Sverige har CFC-lagstiftning en kortare tradition, de första svenska CFC-reglerna trädde i kraft i januari år 1990 och var en följd av en liberaliserad valutapolitik. Innan dess hade Sverige en begränsad CFC-lagstiftning genom den så kallade Luxemburgparagrafen⁵ från år 1933 som innebar att vissa utländska bolag beskattades i Sverige.⁶ CFC-reglerna från 1990 har mött stark kritik, bland annat därför att indirekta innehav via annat land sannolikt inte beskattats.⁷

Arbetet med de nya CFC-reglerna började i samband med att kapitalvinstbeskattningsfrågor av näringsbetingade andelar avskaffades samt möjligheterna till att motta skattefria utdelningar på dessa andelar utökades. Enligt regeringen var det nödvändigt att även införa nya CFC-regler för att undvika att denna lagstiftning skulle leda till oönskade skatteplaneringstransaktioner

¹ Wenehed, CFC-lagstiftning, s.18

² Ibid, s.20

³ Ibid, s.53

⁴ Ibid, s.240

⁵ Luxemburgparagrafen innebar att vissa utländska bolag, vilka hade sin verkliga ledning i Sverige, beskattades i Sverige enligt reglerna för ekonomiska föreningar. Det var dock det utländska bolaget som beskattades och inte delägarna så som är fallet enligt CFC-reglerna.

⁶ Wenehed, CFC-lagstiftning, s.346

⁷ Rabe, Skattenytt nr 1-2 2004, s.3

samt för att skydda den svenska skattebasen från att urholkas.⁸ Det slutliga förslaget, proposition 2003/2004:10, antogs med ikraftträdande 1 januari 2004.

2.2 Delägare i en utländsk juridisk person

Delägare i en utländsk juridisk person är en skattskyldig fysisk eller juridisk person som, ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap, direkt eller indirekt genom andra utländska personer innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska personens kapital eller röster vid utgången av beskattningsåret, 39 a kap 2 §. Ägarandelen utgör vid indirekt ägande genom annan utländsk person produkten av kapitalandelarna. Röstandelen bestäms av den lägsta röstandel som förekommer i ägarkedjan.⁹ Obegränsat skattskyldiga men även begränsat skattskyldiga kan vara delägare. För de begränsat skattskyldiga är detta fallet om de har andelar som är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Eftersom dessa personer omfattas av skattefriheten för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar finns enligt regeringen skäl till att de även omfattas av CFC-reglerna. Innehavs- eller kontrollkravet på 25 % omfattar alltså även röstetalet för att inte reglerna skall kunna kringgå genom överfört ägande men kvarstående kontroll. Kontrollbegreppet finns inte preciserat men enligt regeringen skall alla typer av kontroll som innebär ett reellt inflytande omfattas. Det vill säga även kontroll som följer av lån och kontroll genom avtalsförhållanden. Regeln om att även indirekt ägande via annan utländsk juridisk person omfattas beror på att man annars lätt skulle kunna kringgå regelverket genom att placera ett holdingbolag mellan den svenske ägaren och CFC-bolaget. CFC-reglerna skall tillämpas om förutsättningarna är uppfyllda vid utgången av delägarrens beskattningsår.¹⁰

2.3 Personer i intressegemenskap

Regeln om intressegemenskap innebär att man vid beräkningen av andels- eller röstinnehav sammanlägger alla innehav av personer i intressegemenskap. Enligt 39 a kap. 3 § anses två personer vara i intressegemenskap med varandra om

1. personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
2. personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 % av kapitalet eller rösterna i den andra personen,

⁸ Prop. s.46

⁹ Prop. s.54

¹⁰ Prop. s.54-57

3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 % av den fysiska personen, eller
4. personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under i huvudsak gemensam ledning skall närstående personer anses utöva gemensamt inflytande och om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person anses även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen, 39 a kap 3 § 2-3 st. Närstående är de personer som definieras i 2 kap 22 § IL; make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. För personerna i intressegemenskapen uppställs inga krav på skattskyldighet i Sverige, den svenske personens inflytande är lika stort oberoende på var personen i intressegemenskap är skattskyldig. Delägarans innehav i CFC-bolaget bestäms utifrån kapital- eller röstandel och detsamma bör gälla för personer i intressegemenskap. 50 % ägande omfattas för att undvika kringgående genom hälftenägande.¹¹ Om man genom intressegemenskap uppnår ett tillräckligt stort ägande för att drabbas av CFC-beskattnings kan problem uppstå vad gäller hur stor ägarandel som skall tas upp till beskattning i Sverige, då det svenska moderbolaget självt endast äger en mindre del i den lågbeskattade utländska juridiska personen. Dessa frågor faller dock utanför området för denna uppsats och behandlas därför ej vidare.

2.4 Lågbeskattade inkomster

2.4.1 Huvudregeln

Enligt huvudregeln i 39 a kap 5 § anses en inkomst lågbeskattad om den inte beskattats eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 % av denna inkomst utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Vid 28 % bolagsskatt blir jämförelseskatten 15,4 %. En fiktiv svensk skatteberäkning av den utländska personens nettoinkomst skall alltså göras för att fastställa om inkomsten skall anses lågbeskattad eller ej.¹² Vid beräkning av inkomsten får dock inte avdrag för avsättning till periodiseringsfond göras och avdrag för underskott får

¹¹ Prop. s.58

¹² Prop. s.62-63

endast göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående beskattningsåren, 39 a kap 6 §.

2.4.2 Finansiella institut

Verksamhet som drivs av banker och andra finansiella företag omfattas som huvudregel av CFC-reglerna. För EES-området (hela EU, Liechtenstein, Norge och Island) CFC-beskattas dock endast inkomst från sådan verksamhet om den består i att direkt eller indirekt finansiera företag till vilka man står i intressegemenskap eller utgör koncernintern försäkringsverksamhet, så kallad captiveverksamhet.¹³ Att övriga finansiella institut inom EES undantagits från CFC-beskattnings beror bland annat på att det inom EU är lättare att ha överblick över olika skadliga skatteregimer tack vare arbetet med en uppförandekod, att informationsutbytet är bättre inom unionen och att det för den finansiella sektorn finns flera direktiv om tillstånd och tillsyn.¹⁴

2.4.3 Rederiverksamhet

Enligt 39 a kap 8 § skall en lågbeskattad inkomst hos en utländsk juridisk person ändå inte anses lågbeskattad om den härrör från internationell rederiverksamhet och delägaren, eller annan person hemmahörande inom EES som denne är i intressegemenskap med, bedriver rederiverksamheten. Detta beror på att internationell rederiverksamhet bedrivs under stor konkurrens och att de svenska rederierna anpassat sin verksamhet till den som bedrivs av konkurrenterna, fartygen ägs ofta genom bolag bildade i länder som omfattas av CFC-beskattnings. Statliga subventioner av sjöfarten förekommer i stor utsträckning, och mot bakgrund av detta anser regeringen inte det önskvärt att CFC-beskatta internationell rederiverksamhet som bedrivs av svenskkontrollerade företag i utlandet.¹⁵

2.4.4 Kompletteringsregeln

Även om en inkomst anses lågbeskattad enligt huvudregeln skall inkomsten ändå inte anses lågbeskattad om den utländska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i den så kallade vita listan och som inte omfattas av där angivna undantag. Detta framgår av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 §. Undantag från vita listan görs i vissa fall som till exempel vad gäller bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och

¹³ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.171

¹⁴ Prop. s.68

¹⁵ Prop. s.69

försäkringsverksamhet. Genom vita listan utesluts ett stort antal länder från CFC-tillämpning vilket leder till att CFC-beskattningsregler i praktiken endast kommer att bli aktuellt i förhållande till ett mycket litet antal stater. Vita listan är utformad för att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för både Skatteverket och skattskyldiga.

I många av Sveriges skatteavtal förekommer bestämmelser som innebär att inkomster från vissa typer av verksamheter inte omfattas av avtalen eller av regler i dessa om begränsning av beskattningsrätten. Detta gäller lågbeskattade inkomster från skattegynnad verksamhet som inte ansetts lämplig att gynnas av ett skatteavtals förmånsregler, exempelvis undantas för vissa länder försäkringsverksamhet från den vita listan. Denna inkomst skall därmed CFC-beskattas. Om Sverige har ingått ett skatteavtal med den stat där den utländska juridiska personen hör hemma gäller kompletteringsregeln endast sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten.¹⁶

2.5 Filialregeln

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe utanför det land där den utländska juridiska personen hör hemma och det fasta driftstället inte beskattas i hemviststaten för den juridiska personen, skall det fasta driftstället behandlas som en självständig juridisk person hemmahörande i den stat där verksamheten bedrivs, 39 a kap 9 §.

Vad CFC-lagstiftningen vill komma åt är följande fall. En utländsk juridisk person bedriver verksamhet i ett land med en beskattning som motsvarar den svenska, men förhållandena är sådana att inkomsten skulle ha drabbats av CFC-beskattningsregler om verksamheten varit lågbeskattad. Det utländska bolaget bedriver även verksamhet i en filial i ett annat land, där ingen beskattning sker eller denna är väldigt låg, men denna inkomst beskattas inte i den juridiska personens hemviststat. För att inte CFC-beskattningsreglerna skall kringgå ser man därför filialen som en egen juridisk person för vilken man prövar om inkomsten är lågbeskattad eller ej. Definitionen i 2 kap 29 § ligger till grund för bedömningen av om ett fast driftställe föreligger.¹⁷ Denna regel är intressant då exemptionsmetoden används i dubbelbeskattningsavtal men när många avtal gått över till kreditmetoden förlorar regeln i betydelse.

¹⁶ Prop. s.70-72

¹⁷ Prop. s.82-83

2.6 Beräkning och beskattning av lågbeskattade inkomster

Vid beräkningen av inkomsten skall enligt 39 a kap 10 § den utländska juridiska personen behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster i Sverige. Nettoinkomsten av den lågbeskattade inkomsten räknas ut som om personen varit ett svenskt aktiebolag med hjälp av reglerna i IL och delägaren skall ta upp sin andel av den lågbeskattade inkomsten som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, 39 a kap 13 §. Vid beräkning av delägarans andel skall resultatet justeras med bland annat avsättning till periodiseringsfond på delägar nivå och hänsyn skall tas till underskott som uppkommit de senaste tre åren. Delägaren skall upprätta resultat- och balansräkning för det utländska företaget. Delägaren skall också lämna uppgifter om den utländska juridiska personen och hans andelar i denna i sin självdeklaration men endast i det fall den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster.¹⁸

2.7 Problem med CFC-reglerna

Genom den så kallade vita listan kan man förutse vilka bolag i utlandet som kommer att drabbas av delägarbeskattning. Problemet med den vita listan är att den återspeglar verkligheten just då den skrevs. Vad som därefter händer kan dock inte direkt justeras på denna länderlista eftersom varje förändring kräver ett riksdagsbeslut. Världen förändras snabbt och listan kan bli svår att hålla uppdaterad. Risken finns att lagstiftaren hela tiden kommer att ligga steget efter och att lagstiftningen kommer att kunna utnyttjas för skatteplanering.¹⁹

Ett annat problem utgörs av kontrollrekvisitet då exempelvis en utländsk juridisk person har två ägare, en svensk juridisk person som äger 25 % samt en utländsk juridisk person som äger 75 %. De båda ägarna är oberoende av varandra varför det svenska bolaget inte alls kontrollerar den utländska juridiska personen. Trots detta finns inget sätt att undkomma CFC-beskattning genom att styrka att man saknar inflytande. Detta problem gäller dock CFC-lagstiftning generellt och är inget unikt för Sverige.²⁰

¹⁸ Prop. s.84

¹⁹ Peter Sundgren, s.9

²⁰ Rabe, Skattenytt 1-2 2004, s.5

En annan komplikation är att beräkningen av inkomsten i CFC-bolaget sker utefter svenska regler vilket innebär att de utländska bolagen måste anpassa sin redovisning efter Sverige och att nya resultat- och balansräkningar måste upprättas.²¹

Delägare som CFC-beskattas har rätt till avräkning för den skatt som den utländska juridiska personen har erlagt och denna sker det år då CFC-inkomsten tas upp till taxering i Sverige. Detta kan skapa problem i de fall skatten i det utländska bolaget erläggs senare på grund av till exempel annorlunda periodiseringsregler vilket gör det svårt att utnyttja avräkningen. Dessutom får erlagd utländsk skatt som överstiger svensk skatt inte avräknas mot annan i utlandet erlagt skatt, vilket leder till att vi tillämpar två olika avräkningssystem, ett over-all system för alla vanliga fall och ett särskilt för CFC-beskattning.²²

²¹ Ibid, s.9

²² Rabe, Skattenytt 1-2 2004, s. 9-10

3 DUBBELBESKATTNINGSAVTALSRÄTTEN

3.1 Svensk internationell skatterätt

I princip har alla stater möjlighet att utforma sin skattelagstiftning efter egen önskan. Det finns olika sätt att reglera sina beskattningsanspråk och USA har det mest långtgående systemet, en i princip total beskattning av alla inkomster för amerikanska medborgare oavsett var de är bosatta och var deras inkomst är förvärvad. Vanligare, och mindre ingripande, är principerna om domicil – hemvist – och källstat. I Sverige är domicilprincipen gällande i IL, vilken i kort går ut på att personer som bor, stadigvarande vistas eller på annat sätt har väsentlig anknytning till Sverige anses vara obegränsat skattskyldiga i Sverige och är därmed skattskyldiga i Sverige för alla sina inkomster förvärvade i Sverige eller i utlandet. Motsvarande gäller juridiska personer. Även begränsat skattskyldiga personer blir skattskyldiga i Sverige för inkomster som har en särskild anknytning till landet. Detta är ett uttryck för källstatsprincipen, som innebär att inkomster som förvärvats eller härrör från en stat skall beskattas i denna. Beskattning av begränsat skattskyldiga regleras bland annat i IL, SINK och Kupon-skattelagen. I de svenska skatteförfattningarna anges de svenska beskattningsanspråken, detta är en del av den svenska internationella rätten. När andra stater på samma sätt fastställer sin beskattningsrätt utåt blir resultatet att en och samma inkomst kan komma att beskattas flera gånger, en internationell dubbelbeskattning föreligger. Detta är fallet då två stater infört vart sitt led i dubbelbeskattningen.²³ Mattsson definierar begreppet internationell dubbelbeskattning med att: ”internationell dubbelbeskattning föreligger, då samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater.”²⁴

Denna dubbelbeskattning är en juridisk dubbelbeskattning, till skillnad från ekonomisk dubbelbeskattning vilken uppstår då samma ekonomiska transaktion, inkomst eller kapital beskattas i två eller flera stater under samma period men hos olika skattesubjekt. I intern rätt är det vanligaste fallet av ekonomisk dubbelbeskattning utdelning från ett aktiebolag där vinsten beskattas först hos aktiebolaget och sedan hos aktieägaren. Internationellt sett kan en ekonomisk dubbelbeskattning enligt Vogel uppstå till exempel då en stat beskattar en juridisk person med hemvist i denna stat, men en annan stat ser igenom den juridiska personen och beskattar delägarna med hemvist i denna andra stat²⁵, vilket ju är fallet vid CFC-beskattning.

²³ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s.15-27

²⁴ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s.159

²⁵ Vogel, s.10

Det finns flera skäl till att man vill eliminera eller lindra dubbelbeskattning; man vill motarbeta hinder mot den internationella handeln, mot den fria rörligheten av arbetskraft och kapital.²⁶ Dubbelbeskattning strider inte mot internationell lag varför man löser problemen genom bilaterala avtal, dubbelbeskattningsavtal, vilka fördelar och fastställer parternas beskattningsanspråk.²⁷ Även i intern rätt finns dock regler för att lindra dubbelbeskattning, genom rätt till avräkning eller avdrag för i utlandet erlagd skatt.²⁸

3.1.1 Skatteavtal

Skatteavtal är som sagt ett vanligt sätt att lösa problemet med dubbelbeskattning. Syftet med dubbelbeskattningsavtal är dubbelt; att undanröja dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Förhindrandet av skatteflykt har blivit allt viktigare, men Baker menar att avtalet egentligen bara underlättar informationsutbytet mellan stater, inte att det faktiskt behövs för detta syfte.²⁹ De flesta avtal utformas efter ett modellavtal som upprättats, och kontinuerligt revideras, av OECD. Det första fullständiga bilaterala skatteavtalet slöts mellan Tyskland och Italien 1925. Härefter ingicks ett 30-tal avtal mellan länder fram till andra världskriget, då förhandlingarna tillfälligt låg nere. Efter kriget tog OECD³⁰ upp arbetet med att utforma ett modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning avseende skatter på inkomst och förmögenhet. Det första förslaget antogs 1963 och har därefter reviderats vid ett flertal tillfällen. De flesta länder har idag avtal med ett stort antal stater och Sverige finns bland de länder som ingått flest. USA, som i början visade ett litet intresse för dessa frågor, ingick sitt första avtal med Sverige strax före andra världskrigets utbrott. Ett modellavtal avseende avtal mellan industriländer och utvecklingsländer har också arbetats fram av FN, men detta har inte haft samma betydelse som OECD:s modellavtal.³¹

De flesta avtal som ingåtts omfattar alla de viktiga direkta skatterna i länderna men det händer att skatter, sedan avtal ingåtts, tillkommer eller ersätts. Frågan är då hur man hanterar dessa skatter, huruvida den nya lagstiftningen kan tillämpas på redan ingångna avtal. Ibland omfattar avtalen inte vissa skatter på grund av att skatten i en stat saknar motsvarighet i den andra staten, då uppstår över huvud taget ingen dubbelbeskattning. Ett skatteavtal är vanligen

²⁶ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s.15-27

²⁷ Vogel, s.12

²⁸ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s.15-27

²⁹ Baker, s.12

³⁰ Dåvarande OEEC

³¹ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s.157-169

utformat med inledande bestämmelser om vilka personer som omfattas av avtalet och vilka skatter som berörs. Man brukar här ofta ange att avtalet skall gälla även på senare tillkomna skatter om dessa är identiska eller väsentligt likartade med de gamla. Även definitioner av begrepp återfinns här. Härfter regleras olika typer av inkomst och vilken stat som har beskattningsrätten. I avtalen regleras vidare hur dubbelbeskattningen elimineras, vilket görs utifrån en av två huvudmetoder; credit of tax-metoden eller exemption-metoden. Enligt credit of tax-metoden ges hemviststaten den primära beskattningsrätten men även den andra staten, det vill säga källstaten, ges möjlighet att beskatta inkomsten. Hemviststaten måste dock medge avräkning för den skatt som erlagts till källstaten. Enligt exemption-metoden ges endast en stat, oftast källstaten, beskattningsrätten för en viss inkomst och den andra staten har ingen rätt att beskatta inkomsten. Vissa fördelningsartiklar innehåller dock en metoddel där det anges att beskattning endast får ske i hemviststaten. Det finns dessutom flera varianter på de två huvudmetoderna.³² Även andra typer av bestämmelser återfinns i avtalen, som diskrimineringsförbud, regler om hur en eventuell tvist om avtalets tolkning skall lösas, regler om informationsutbyte mellan staterna för att förhindra skatteflykt, samt bestämmelser om biträde och handräckning vad gäller de skatter avtalet omfattar.³³

I modellavtalets introduktion stadgas att det huvudsakliga syftet med modellavtalet är att skapa en enhetlig, standardiserad skattesituation för de vanligaste problemen inom juridisk dubbelbeskattning. För att underlätta detta har OECD fogat utförliga kommentarer till modellavtalet vilka medlemsstaterna rekommenderas att följa.³⁴

3.2 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

Sverige har valt att införliva ingångna dubbelbeskattningsavtal i intern svensk rätt vilket sker genom att riksdagen antar en lag om dubbelbeskattningsavtal med den andra staten. Avtalet läggs som en bilaga till lagen. Sverige har ett dualistiskt synsätt på folkrättsliga traktater vilket, till skillnad från det monistiska synsättet där en folkrättslig regel får direkt verkan i den nationella rätten, innebär att folkrätten och den interna rätten ses som två olika rättssystem. Sverige måste därför inkorporera skatteavtalet med svensk rätt genom en inkorporations- eller införlivandelag, en ramlag. Häri anges att avtalet skall gälla som lag i landet och att avtalet

³² Lindencrona, Dubelbeskattningsavtalsrätt, s.63

³³ Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s.157-169

³⁴ Intro till modellavtalet, paragraf 1-3

skall tillämpas endast om det innebär en inskränkning i skattskyldigheten.³⁵ Detta är den så kallade ”gyllene regeln” – ett dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa, aldrig utöka, skattskyldigheten.³⁶

När ett dubbelbeskattningsavtal skall tolkas avseende förhållandet mellan staterna bör folkrättsliga principer tillämpas. Eftersom Sverige antagit avtalet som svensk lag skulle det formellt sett vara möjligt att tolka avtalen som svensk skatterätt men en sådan interrättslig tolkning skulle leda till problem mellan staterna. En folkrättslig tolkningsmetod innebär att man istället för att söka ledning i den interna rätten vid tolkning försöker komma fram till de avtalsslutande parternas gemensamma avsikt.³⁷

3.2.1 Wienkonventionen om tolkning av traktater

Då dubbelbeskattningsavtal är traktater mellan stater blir Wienkonventionen tillämplig. Wienkonventionen innehåller generella regler avseende traktater, bland annat hur dessa skall tolkas.³⁸ Konventionen bör tillämpas på traktater ingångna mellan stater. Sverige har ratificerat Wienkonventionen, men artikel 31-33 som rör tolkningen av avtal är tillämpliga även på stater som inte har ratificerat konventionen.³⁹

Artikel 31 stadgar följande:

- (1) A treaty shall be interpreted in good faith and in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.*
- (2) The context of the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise in addition to the text, including its preamble and annexes;*
 - (a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;*
 - (b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.*
- (3) There shall be taken into account, together with the context:*

³⁵ Dahlberg, Basbolag, s.61-66

³⁶ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.24

³⁷ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.77-78

³⁸ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.78

³⁹ Dahlberg, Basbolag, s.67

- (a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provision;*
- (b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;*
- (c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.*
- (4) A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.*

Enligt artikel 32 kan supplementära tolkningsmedel användas. Detta kan vara förarbeten till avtalet och omständigheterna vid avtalets ingående. Med förarbeten menas inte den svenska propositionen till införlivandelagen eftersom denna är ett unilateralt dokument. Dahlberg menar att även när det i dessa propositioner förekommer regler om hur avtalet skall tolkas, är och förblir dessa regler ensidiga bestämmelser från en part och kan därför inte läggas till grund för en folkrättslig tolkningsmetod. Artikel 33 i Wienkonventionen behandlar slutligen tolkning av traktater som upprättats på flera olika språk.⁴⁰

Vid en folkrättslig tolkning är avtalet självt den viktigaste källan, avtalets text är det primära. Wienkonventionen säger i artikel 31 (1) att tolkning skall ske i överensstämmelse med ”the ordinary meaning”, den gängse meningen, av traktatens uttryck. Att det inte är fråga om att orden skall förstås i allmän mening utan i skatterättslig mening framgår av 31 (4) där det sägs att ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, ”a special meaning”, om det fastställs att detta var parternas avsikt. Vilken skatterättslig mening uttrycken skall ha definieras ofta i dubbelbeskattningsavtalet självt. Att uttrycken skall ses ”i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte” betyder inte att avtalens rubrik – som ofta lyder ”för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av internationell skatteflykt” – skall ses som en överordnad princip för tolkning av enskilda artiklar. Huruvida avtalet uppnår detta syfte som beskrivs i rubriken beror på artiklarna i avtalet. Andra dokument som kan användas vid tolkningen av traktater är enligt artikel 31 (2) avtalets preamble och bilagor. För dubbelbeskattningsavtal finns ofta protokoll vilka kan ses som en del av avtalet. Även en särskild form av tolkningsöverenskommelser mellan staterna förekommer vid dubbelbeskattningsavtal vilka syftar till att ge generella anvisningar för att underlätta en framtida tolkning och sorterar under artikel 31 (3) (a). Förarbeten till traktater spelar en relativt liten roll men kan användas som supplementära tolkningskällor enligt artikel 32. Även

⁴⁰ Dahlberg, Basbolag, s.66-80

svensk rättspraxis är en rättskälla vid den folkrättsliga tolkningen då RegR avgöranden är prejudicerande för framtida tolkningar i Sverige.⁴¹

Vogel håller med om att avtalets text är det primära, ”the ordinary meaning”, 31 (1), av överenskommelsen i sitt sammanhang. ”The purpose”, 31 (2), av avtalet är enligt honom inte den subjektiva avsikten hos parterna utan själva målet med avtalet sett objektivt på traktaten i sin helhet. Han anser dock att partsviljan endast är intressant i den mån parterna fått den på pappret och att den traditionella synen på att det viktiga vid avtalstolkning är att utröna parternas gemensamma vilja inte stämmer överens med Wienkonventionen.⁴²

I svensk rättspraxis har genom den så kallade Luxemburgdomen klargjorts vilka tolkningsregler som skall gälla för dubbelbeskattningsavtal.⁴³ Regeringsrätten fastslog där att tolkningen skall inriktas på att utröna parternas gemensamma avsikt med hjälp av artikel 31-33 i Wienkonventionen. Även om detta gäller i första hand avtal mellan stater menar RegR att samma principer normalt gäller även på tvister mellan stat och enskild.⁴⁴

3.2.2 OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning

OECD-avtalet och kommentaren är viktiga för tolkningen av skatteavtal då de är en källa där stater kan söka ledning vid tolkning.⁴⁵ Betydelsen av OECD-avtalet och dess kommentar understryks också redan i introduktionskapitlet till avtalet.⁴⁶ Medlemsländerna följer i stort sett modellavtalets uppbyggnad och avtalets ökade utbredning har också lett till att kommentaren till OECD-avtalet har fått allt större betydelse. Kommentaren är nu allmänt accepterad som hjälpmedel vid tolkning och tillämpning av avtal mellan medlemsländerna. OECD rekommenderar medlemsstaterna att följa modellavtalet och kommentaren, men trots att det är en rekommendation hävdar både Vogel och Dahlberg att det finns en sorts skyldighet att följa avtalet och kommentaren vilket grundas på möjligheten för medlemsstaterna att avge reservationer och anmärkningar. Om någon form av skyldighet att följa rekommendationen saknats hade de varit obehövt att ge denna möjlighet. Mot detta talar enligt Dahlberg dock att det är fråga om just rekommendationer varför medlemsstaterna

⁴¹ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.80-82

⁴² Vogel, s.37

⁴³ RÅ 1996 ref. 84

⁴⁴ Dahlberg, Basbolag, s.73

⁴⁵ Vogel, s.43

⁴⁶ Intro till modellavtalet, paragraf 1-3

kanske inte känner sig tvungna att markera sina inställningar. Han utgår dock från att medlemsstaterna kan förväntas vara aktiva och markera sina ståndpunkter.⁴⁷

Lindencrona menar att modellavtalet, som är ett avtal vilket kan tjäna som modell när stater ingår avtal med varandra, inte är bindande i någon mening då staterna inte behöver använda sig av avtalet. OECD:s rekommendation till medlemsstaterna att använda sig av modellavtalet är enligt honom inte bindande. Trots detta har många stater reserverat sig från artiklar i avtalet. Dessa reservationer, menar Lindencrona, saknar juridisk betydelse men klargör statens uppfattning i frågan.⁴⁸

Medlemsstaterna har alltså möjlighet att göra reservationer mot särskilda artiklar i avtalet som de inte accepterar. I avtalets introduktion⁴⁹ står dock att detta ”inte fråntar de övriga medlemsländerna deras handlingsfrihet enligt principen om ömsesidighet, när de förhandlar om bilaterala avtal med staten i fråga”. Medlemsstaterna kan också göra anmärkningar på kommentaren till artiklarna i avtalet. Anmärkningen betyder inte att staten är av en annan uppfattning i fråga om artikels lydelse utan endast om hur den skall tolkas och tillämpas.⁵⁰

3.2.3 OECD-avtalet med kommentar i förhållande till Wienkonventionen

Att dubbelbeskattningsavtal är internationella traktater ingångna av stater varför Wienkonventionens regler om tolkning av avtal är tillämpliga har konstaterats. Så också att OECD:s kommentar till modellavtalet är allmänt accepterad som hjälpmedel vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal. Frågan är då hur OECD-avtalet och kommentaren till detta förhåller sig till artikel 31-32 i Wienkonventionen.

Vogel anser att i fall då OECD:s medlemsstater utformar avtal i enlighet med modellavtalet, det skall förutsättas att de vill att avtalet skall ha den innebörd kommentaren stadgar. Modellavtalet och kommentaren är i detta fall ”the ordinary meaning” enligt artikel 31 (1), men han menar att det även kan anses vara en sådan ”special meaning” som nämns under artikel 31 (4).⁵¹ Meningarna om vad OECD:s modellavtal och kommentaren skall sorteras under i Wienkonventionen går dock isär. Baker anser att kommentaren till modellavtalet kan

⁴⁷ Dahlberg, Basbolag, s.90-91, Vogel, s.45

⁴⁸ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.42

⁴⁹ Intro till modellavtalet, paragraf 31

⁵⁰ Dahlberg, Basbolag, s.91

⁵¹ Vogel, s.44

hamna under Artikel 31 (2), (3) eller Artikel 32, kanske till och med under alla dessa tre⁵² och Lindencrona anser att kommentaren bör hänföras till artikel 31 (2) (b).⁵³

Dahlberg gör, liksom Vogel, en åtskillnad mellan fall som rör medlemsstater i OECD och fall där minst en av staterna inte är medlem i OECD enligt följande:

1. Båda parter är medlemsstater i OECD och avtalet följer modellavtalet. Enligt Dahlberg skall kommentaren anses vara ett sådant ”uttryck som skall tilläggas en speciell mening om det fastställs att det var parternas avsikt” under artikel 31 (4) i Wienkonventionen.
2. Avtalet överensstämmer med modellavtalet men minst en av avtalsparterna är inte medlemsstat i OECD. Kommentaren har här mindre betydelse vid tolkning än då båda parter är medlemsstater i OECD.
3. Om avtalet inte följer modellavtalet har parterna inte avsett att avtalet skall tolkas i enlighet med kommentaren till modellavtalet, vilket gäller såväl medlemsstater som icke-medlemsstater.

Dahlberg menar att det är svårt att säkert ange hur kommentaren skall förhålla sig till Wienkonventionen. När det gäller skatteavtal mellan medlemsstater är det dock klart att kommentaren har stor betydelse då avtalet utformats enligt modellavtalet. Även utanför OECD är kommentaren en hjälp till tolkning, men i mindre grad.⁵⁴

3.2.4 Betydelsen av ändringar och tillägg i OECD:s modellavtal och kommentaren

OECD:s modellavtal revideras kontinuerligt och frågan är hur avtal som ingåtts enligt ett äldre modellavtal med kommentar skall förhållas till det avtal med kommentar som gäller vid tolkningstillfället? I introduktionen till avtalet⁵⁵ sägs att äldre avtal bör, så långt det är möjligt, tolkas i ljuset av den reviderade kommentaren. Betydelsen av ändringar och tillägg i kommentaren är enligt Dahlberg beroende av eventuella motsvarande ändringar i artiklarna.⁵⁶

Vogel menar att då tolkningen gäller avtal mellan medlemsländer, endast den versionen av modellavtalet och kommentaren som gällde då avtalet slöts kan vara bindande. Vare sig kommentaren ses som ”the ordinary meaning” under artikel 31 (1) eller som ”a special

⁵² Baker, s.30

⁵³ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s.82

⁵⁴ Dahlberg, Basbolag, s.92-94

⁵⁵ Intro modellavtalet, paragraf 33-36.1

⁵⁶ Dahlberg, Basbolag, s.94

meaning” under artikel 31 (4) är endast den kommentar som var aktuell vid tidpunkten för avtalets ingående uttryck för denna mening. Om man inte går på denna linje kan man enligt Vogel inte härleda modellavtalet och kommentaren ur Wienkonventionen. Han säger dock att inte varje ändring i texten har juridisk betydelse.⁵⁷

Baker anser i stället att alla versioner av kommentaren är viktiga vid tolkningen, men som en hjälp för att tolka, inte för att ge möjlighet till att gå emot avtalets text.⁵⁸

Dahlberg ställer upp tre typsituationer för frågan, i inget av fallen har någon part givit reservation eller anmärkning till förändringen.

1. Artikeln i avtalet har inte ändrats men det har kommentaren. Ändringen är dock bara ett förtydligande av vad som tidigare gällde. I detta fall kan den nya kommentaren användas vid tolkningen av det aktuella skatteavtalet.⁵⁹

2. Artikeln i avtalet har inte ändrats men det har kommentaren. Ändringen leder till förändring i sak av tolkningen. Dahlberg är tveksam till att lägga någon betydelse i förändringen, då den knappast kan stå de avtalsslutande parternas gemensamma avsikt då de ingick avtalet. Den nya kommentaren bör dock ändå användas om parterna är medlemsstater i OECD och därigenom accepterat att nya kommentarer till avtalet skall gälla. Tveksamheten beror på att avtalet enligt Wienkonventionen skall tolkas utefter parterna avsikt då avtalet undertecknades. OECD är oklart i denna fråga, men paragraf 35 kan tolkas på detta sätt.

3. Stadgandet i OECD-avtalet har ändrats och kommentaren har ändrats till följd av detta. I detta fall står det enligt Dahlberg klart att det inte går att använda den nya kommentartexten på det tidigare ingångna avtalet. Detta framgår av paragraf 35 första meningen i introduktionskapitlet till modellavtalet.

Ett skatteavtal som ingås efter det att ändring gjorts i kommentaren skall naturligtvis tolkas utefter den reviderade kommentaren.⁶⁰

⁵⁷ Vogel, s.46-47

⁵⁸ Baker, s.30

⁵⁹ Se även paragraf 35-36 i introduktionen till avtalet.

⁶⁰ Dahlberg, Basbolag, s.94-96

3.3 CFC-lagstiftning och modellavtalet

Genom dubbelbeskattningsavtal har staterna sinsemellan fördelat beskattningsrätten över inkomster och kapital. Det är därför en intressant fråga hur sådan intern motverkanslagstiftning som CFC-beskattningsförhållanden sig till dubbelbeskattningsavtalen.

Till att börja med kan konstateras att OECD:s modellavtal bygger på principen om tax-defferal, vilket innebär att en stat endast kan beskatta en inkomst när denna väl har överförts till delägaren hemmahörande i denna stat. CFC-lagstiftning innebär ett avsteg från denna princip, då delägarna beskattas löpande för bolagets inkomster.⁶¹

I modellavtalet är CFC-lagstiftning enligt Dahlberg närmast att hänföra under artikel 7, inkomst av rörelse, vilken lyder:⁶²

Article 7.1 – business profits:

”The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.”

Inkomst av rörelse som ett företag i en stat förvärvar skall alltså enligt artikel 7 beskattas endast i denna stat såvida inte företaget bedriver verksamhet från ett fast driftställe i den andra staten. I så fall får den del av inkomsten som hör till det fasta driftstället beskattas i denna stat.

Artikel 10 i avtalet behandlar beskattning av utdelning. Artikel 10 stadgar i första stycket att utdelning får beskattas i mottagarens hemviststat, i andra stycket att utdelning även får beskattas i företagets hemviststat i vissa fall. I femte stycket sägs att om ett bolag i en stat får inkomst från den andra staten får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar om inte utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller om andelen varpå utdelning betalas har samband med fast driftställe där. Den andra staten får ej heller på bolagets icke utdelade vinst ta ut en skatt som utgår på bolagets icke utdelade vinst även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

⁶¹ Dahlberg, Basbolag, s.314-315

⁶² Dahlberg, Basbolag, s.316

Vid isolerad läsning av dessa artiklar, och särskilt då artikel 7, är det svårt att se att CFC-lagstiftning kan tillåtas.

I kommentaren till modellavtalet klargörs dock OECD:s ställningstagande vad gäller intern CFC-lagstiftning. Punkt 23 i kommentaren till artikel 1 i modellavtalet, som infördes år 2003, säger att ett betydande antal medlems- och icke medlemsstater numera har CFC-lagstiftning och även om utformningen av reglerna varierar avsevärt mellan länderna så är ett gemensamt drag i dessa regler – vilka numera är internationellt erkända som ett legitimt instrument för att skydda den inhemska skattebasen – att de innebär att en avtalsslutande stat beskattar personer hemmahörande där för inkomster hänförliga till dess engagemang i vissa utländska enheter. Vidare sägs att en sådan tolkning av avtalsbestämmelser, såsom artikel 7 punkt 1 och artikel 10 punkt 5, att detta gemensamma drag i CFC-lagstiftningen står i strid med dessa bestämmelser inte är riktig. Slutligen fastslås att CFC-lagstiftning som är uppbyggd på detta sätt inte står i strid med bestämmelserna i avtalet.

Att artikel 7 respektive artikel 10 inte skall tolkas som att CFC-beskattnings ej är tillåten av delägare i deras hemviststat framgår av kommentaren till artiklarna.⁶³

OECD menar alltså att CFC-beskattnings av såväl inkomst av rörelse som utdelning är förenligt med modellavtalet. Ett antal medlemsstater har dock reserverat sig mot denna kommentar till artikel 1 då de menar att tolkningen strider mot andemeningen av artiklarna.

Punkten 23 tillkom efter en revision av kommentaren år 2003. Redan vid revisionen år 1992 infördes dock punkterna 22-26 som behandlade intern motverkanslagstiftning så som CFC-lagstiftning. Häri anfördes dock endast den inställning i frågan som majoriteten av medlemsstaterna påstods företräda. Det sades att flertalet av medlemsstaterna ansåg att interna motverkansregler var en del av var stats grundläggande lagstiftning och att dessa inte behövde bekräftas i avtalet för att gälla. Dahlberg menar att det faktum att OECD endast redogjorde för majoritetens inställning gjorde att kommentaren vid tolkning av enskilda dubbelbeskattningsavtal kunde ifrågasättas.⁶⁴ Han menar att det var tveksamt om dessa punkter ens kunde läggas till grund för tolkning. Den redovisade uppfattningen utgjorde i vart fall inte ett självständigt tolkningsunderlag. OECD verkade vid denna tidpunkt istället

⁶³ Paragraf 1 punkt 10.1 i kommentaren till artikel 7.1 samt paragraf 5 punkten 37 i kommentaren till artikel 10

⁶⁴ Dahlberg, Basbolag, s.312

överlåta till medlemsstaterna att bestämma sig i frågan.⁶⁵ Numera har OECD dock alltså klargjort sin ståndpunkt i frågan genom den år 2003 införda punkten 23.

3.4 Regeringens ståndpunkt

I prop. 2003/04:10 redogör regeringen för sin inställning i fråga om CFC-reglernas förenlighet med dubbelbeskattningsavtal och resonemanget är som följer. I princip alla skatteavtal Sverige har ingått grundar sig på OECD:s modellavtal. I inledningen till kommentarerna framgår vilken syn OECD:s skattekommitté har på kommentarerna som rättskälla. De skall fungera som hjälpmedel för att lösa de vanligaste fallen av dubbelbeskattning på ett enhetligt sätt. Därför rekommenderas de stater som ingår och reviderar skatteavtal att följa modellavtalet så som det tolkas i kommentarerna. I inledningen till kommentarerna föreskrivs också att nya i modellavtalet intagna kommentarer – då dessa inte beror på ändringar i artiklarna – bör påverka tolkningen av avtal som ingåtts enligt äldre versioner av modellavtalet. Detta på grund av att ändringar i kommentarerna beror på att man vill klargöra, inte ändra, betydelsen av artiklarna.⁶⁶

Regeringsrätten har i RÅ 1996 ref. 84 (Luxemburgdomen) tagit ställning till tolkningen av skatteavtal och slagit fast att tolkningen av ett dubbelbeskattningsavtal skall göras utifrån parternas gemensamma avsikt. Detta skall göras enligt de metoder som föreskrivs i 1969 års Wienkonvention om traktatsrätten. Tolkningen skall således grundas på avtalstexten i första hand men denna skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Om ett avtal upprättats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal bör man kunna utgå från att partsavsikten överensstämmer med kommentarerna till modellavtalet.⁶⁷ Internationellt sett finns det i doktrinen olika uppfattningar om vilken betydelse kommentarerna skall ha vid tolkning av ett avtal i enlighet med Wienkonventionen. För svensk del gäller dock enligt särskilt tidigare nämnda RÅ 1996 ref. 84 att skatteavtal skall tolkas i enlighet med kommentarerna till modellavtalet.⁶⁸

Frågan om CFC-beskattning över huvud taget är förenligt med modellavtalet aktualiseras vid isolerad läsning av vissa artiklar. Om man anser att inkomsten som tas upp till CFC-beskattning hos delägarna fortfarande är att betrakta som inkomst av rörelse aktualiseras

⁶⁵Dahlberg, Basbolag, s.325

⁶⁶ Prop. s.97-99

⁶⁷ Prop. s.99

⁶⁸ Prop. s.99-100

artikel 7 i modellavtalet om inkomst av rörelse men regeringen menar med hänvisning till kommentaren till artikel 7 att artikeln inte över huvud taget reglerar frågan om beskattning av delägare.⁶⁹

Regeringen bedömer, med hänvisning till punkt 23, att modellavtalet inte har för avsikt att begränsa staters möjlighet till CFC-beskattning av delägare då det är fråga om att undvika skatteundandragande. När parternas gemensamma avsikt skall fastställas vid tolkningen av ett skatteavtal grundat på OECD:s modellavtal innebär denna partsavsikt i en stor majoritet av fallen att staterna inte anser CFC-beskattning vara förhindrad av avtalet. Regeringen menar vidare att det i de få fall då Sveriges part i skatteavtal är ett land som anser CFC-beskattning stå i strid med skatteavtalen, inte heller kan bli aktuellt att komma fram till att partsavsikten var att tolka artikel 7 på så sätt att CFC-beskattning inte skulle kunna ske.⁷⁰

3.4.1 Remissinstanserna

Många av remissinstanserna ansåg liksom regeringen att CFC-lagstiftningen är förenlig med ingångna skatteavtal, men vissa instanser var av annan uppfattning. Svenska Bankföreningen menade bland annat att kommentarerna till modellavtalet och accepterade tolkningsprinciper inte säkerställer att de svenska långtgående reglerna är förenliga med ingångna skatteavtal. Det faktum att flera OECD-länder har långtgående CFC-lagstiftning betyder inte att det är en ”oomstridd folkrättslig princip”. Även FAR ifrågasatte om de interna svenska CFC-reglerna inte strider mot vissa av skatteavtalens bestämmelser. Näringslivets skattedelegation påpekade att inställningen i Sverige såväl som i flera andra länder varit att CFC-lagstiftning skall kunna användas i strid med skatteavtal men att detta dock inte prövats juridiskt. Frankrikes högsta domstol Conseil d’Etat har i en uppmärksammas dom funnit att dubbelbeskattningsavtalsrätten skall ha företräde framför intern CFC-lagstiftning. Även om det är svårt att överföra utländska domar på svenska förhållanden bör detta hållas i åtanke. Svenska Bankföreningen uttryckte också att det i de fall Sverige inte uttryckligen undantagit vissa typer av bolag från skatteavtalets omfattning kan ifrågasättas om CFC-lagstiftningen är förenlig med skatteavtalen. Enligt föreningen bör de svenska CFC-reglerna endast få genomslag på de typer av bolag i avtalsland som missbrukar avtalen på så vis som beskrivs i punkterna 22-26 i kommentarerna till artikel 1 i modellavtalet.⁷¹

⁶⁹ Prop. s.100

⁷⁰ Prop. s.101

⁷¹ Prop. s.97-98

3.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Den 4 april 2005 prövade Skatterättsnämnden i fem förhandsbesked frågorna om CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten. Bolagen som förhandsbeskeden behandlade var så kallade captivebolag, som försäkrar risker i koncernföretag i en koncern där moderbolaget är svenskt. Captivebolagen som omfattades fanns både inom EU, Luxemburg och Irland, och utanför, Schweiz. Nedan behandlas två av fallen, med captivebolag i Luxemburg respektive Schweiz. De utländska captivebolagens inkomster ansågs enligt ansökan om förhandsbesked vara lågbeskattade enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 §. Captivebolagens inkomster från verksamheten i Luxemburg och Schweiz omfattas visserligen av skatteavtal men då denna typ av verksamhet undantas i den vita listan kan kompletteringsregeln inte användas för att slippa CFC-beskattnings. Det svenska moderbolaget skall således i båda fallen beskattas enligt de svenska interna reglerna i 39 a kap. 13 §.⁷²

I det första fallet, som gäller skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg⁷³, kom Skatterättsnämnden fram till att skatteavtalet inte hindrar att det svenska moderbolaget beskattas enligt 39 a kap 13 §. I motiveringen menar Skatterättsnämnden att vad som är inkomst och vem som är skattskyldig för denna bestäms i den interna rätten, inte i skatteavtal. Enligt 39 a kap. IL är det svenska moderbolaget skattskyldigt för överskott från det utländska captivebolaget. Man säger vidare att den inkomst som captivebolaget beskattas för i Luxemburg inte är samma inkomst som den moderbolaget är skattskyldigt för i Sverige. För den inkomst moderbolaget skall beskattas för i Sverige är Sverige hemviststat. När beskattningsrätten fördelas enligt skatteavtalet menar Skatterättsnämnden att de artiklar som kan bli aktuella är artikel 7 om inkomst av rörelse, artikel 10 om utdelning eller artikel 21 om annan inkomst. Man utesluter utdelning då man menar att det inte är frågan om sådan vid denna delägarbeskattnings. Vad gäller artikel 7 och inkomst av rörelse säger man följande: *”Med hänsyn till att Sverige är hemviststat för den inkomst som beskattas hos X AB (det svenska moderbolaget, min anmärkning) enligt bestämmelserna i 39 a kap. 13 § IL hindrar inte artikel 7 punkt 1 att inkomsten beskattas hos X AB. Denna möjlighet förändras inte för det fall inkomsten vore att hänföra till ett fast driftställe för bolaget i Luxemburg eftersom Sverige, som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattnings, inte använder*

⁷² Uggla m.fl., Skattenytt nr 7-8 2005, s.449-450

⁷³ SFS 1996:1510

undantagandemetoden (exempt) utan avräkningsmetoden (credit).”⁷⁴ Vore inkomsten annan inkomst under artikel 21 förändras inte beskattningsmöjligheten. Skatteavtalet hindrar inte moderbolaget från att beskattas i Sverige enligt Skatterättsnämnden.

Även i förhandsbeskedet som gällde ett captivebolag i Schweiz kom Skatterättsnämnden fram till att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz⁷⁵ inte förhindrade delägarbeskattning av det svenska moderbolaget enligt 39 a kap. 13 § IL, med samma motivering.⁷⁶

3.5.1 Kommentar

Skatterättsnämnden stödjer sig på RÅ 2001 ref. 46 när man menar att det inte föreligger någon internationell dubbelbeskattning då samma person inte har samma i båda länderna skattepliktiga inkomst. Därför menar nämnden att det i fallen inte skulle vara fråga om ”samma inkomst” som det utländska captivebolaget är skattskyldigt för i sin hemviststat och det svenska moderbolaget är skattskyldigt för i Sverige enligt svenska regler. Enligt de svenska reglerna är det svenska moderbolaget skattskyldigt för CFC-inkomsten i Sverige – nämnden konstaterade att vem som är skattskyldig för vad bestäms av interna regler utan hänsyn till skatteavtal – och Sverige som hemviststat till moderbolaget enligt skatteavtalet tilldelas beskattningsrätten. Genom att slå fast att det inte rör sig om samma inkomst som beskattas uppstår enligt nämnden alltså inte någon dubbelbeskattning som skall undanröjas med skatteavtal. CFC-reglerna undantas med detta synsätt från skatteavtalens tillämpningsområden. Sverige medger avräkning för erlagd skatt i verksamhetsstaten. På grund av denna utgångspunkt tog nämnden aldrig ställning till om OECD:s skattekommittés kommentar 10.1 till artikel 7 skulle tillåta svensk beskattning. Huruvida CFC-reglerna strider mot ingångna skatteavtal diskuterades heller inte. Detta ledde till att nämnden heller inte behövde ta hänsyn till tolkningsprinciperna om den gemensamma partsavsikten.⁷⁷

3.5.2 Skiljaktig mening.

En ledamot i Skatterättsnämnden var av skiljaktig mening. I beskedet för captivebolaget i Luxemburg anförde han följande: Sverige och Luxemburg ingick skatteavtalet 1996 då Sveriges interna regler i aktuella delar såg ut som idag, med det undantag att Sverige genom införandet av de nya CFC-reglerna med verkan från 1 januari 2004 möjliggjort en

⁷⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked 1

⁷⁵ SFS 1987:1182

⁷⁶ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2

⁷⁷ Uggla m.fl., Skattenytt nr 7-8 2005, s.451

löpandebeskattning av delägare till utländska bolag i de fall dessa anses lågbeskattade. Frågan är om denna beskattning enligt 39 a kap IL är förenlig med skatteavtalet mellan länderna. Avtalet grundas på OECD:s modellavtal. Punkt 23 till artikel 1 i 2003 års reviderade kommentar till modellavtalet ger möjlighet för staterna att använda CFC-beskattning även då skatteavtal grundade på modellavtalet finns. I punkt 26 sägs dock att så inte bör få ske då inkomsten beskattas med en skattesats jämförbar med den i det egna landet, CFC-beskattning kan således strida mot modellavtalet i vissa fall. Om skatteavtal formade efter OECD:s modellavtal generellt hindrar eller accepterar CFC-beskattning finns det olika åsikter om. Enligt ledamoten saknar dock detta betydelse då det viktiga i stället är vilken den gemensamma partsavsikten var när avtalet ingicks mellan Sverige och Luxemburg år 1996. Om en juridisk person i avtalslandet behandlas skattemässigt på ett sätt som Sverige inte accepterar har man uteslutit denna person från avtalets tillämpningsområde. Om en juridisk person omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten innebär det att den juridiska personen skall accepteras som ett utländskt bolag. De rådande förhållandena då avtalet ingicks var sådana att Sverige inte avsåg att tillämpa CFC-beskattning gentemot avtalsländer om inte särskilda villkor intagits i avtalen. Så sent som 1993 framhölls i samband med ändringarna av den svenska Inkomstskattelagen, IL, att juridiska personer hemmahörande i uppräknade stater (såväl Luxemburg som Schweiz) alltid skulle anses utgöra utländska bolag när de omfattades av dubbelbeskattningsavtal. Med detta avsåg man att CFC-regler inte skulle gälla dessa bolag. 1993 uttryckte alltså Sverige att man inte gjorde anspråk på denna typ av beskattningsrätt. När kommentarerna till modellavtalet reviderades år 2003 uttalade Luxemburg att de inte delar den tolkning i kommentaren att artikel 7.1 inte förhindrar en stat från att använda CFC-beskattning. Luxemburg anser denna tolkning strida mot grunderna för artikel 7. Luxemburg gör klart att de inte accepterar att deras motpart i ett skatteavtal tillämpar CFC-beskattning på delägare i luxemburgska bolag om detta inte uttryckligen överenskommits. I lagen om tillämpning av 1996 års skatteavtal med Luxemburg⁷⁸ kommenteras under egen rubrik de luxemburgska beskattningsreglerna vad gäller captivebolag och att dessa bolag var mycket gynnade skattemässigt. Man undantog dock aldrig dessa bolag från skatteavtalets tillämpningsområde och diskuterade inte heller i propositionen huruvida detta borde ha skett. Sverige var alltså medvetet om de luxemburgska reglerna för captivebolag, men uttryckte ändå inte någon vilja att tillämpa CFC-beskattning på delägarna till dessa. Den gemensamma uppfattningen vid avtalets ingående var alltså att CFC-

⁷⁸ Prop. 1996/97:43

regler inte skulle tillämpas i andra fall än då man uttryckligen överenskommit om detta, vilket skedde för vissa juridiska personer. Enligt den skiljaktige ledamoten framgår det av det anförda att den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av skatteavtalet 1996 var att CFC-beskattningsregler inte kan användas i andra fall än där det uttryckligen överenskommits.⁷⁹

I förhandsbeskedet för captivebolaget i Schweiz menar samma ledamot att när Sverige och Schweiz 1965 ingick det nu gällande skatteavtalet saknade Sverige över huvud taget regler om beskattning av utländska skattesubjekt, någon diskussion liknande den om CFC-beskattningsregler tycks inte ha funnits. Inga juridiska personer har undantagits i avtalet och trots att avtalet har reviderats många gånger har det aldrig ställts några krav på att anpassa avtalet till CFC-lagstiftning. Som beskrivits ovan uttryckte Sverige 1993 att man inte skulle göra anspråk på CFC-beskattningsrätt. Schweiz för sin del saknar fortfarande CFC-regler. Avgörande för huruvida Sverige får CFC-beskatta är även här den gemensamma partsavsikten då avtalet ingicks. När kommentarerna till modellavtalet reviderades år 2003 ansåg Schweiz, liksom Luxemburg, att punkt 23 strider mot avsikten med artikel 7.1. Ledamoten anser att det är uteslutet att den gemensamma partsavsikten 1963 skulle ha varit att CFC-beskattningsregler får tillämpas. Det är likaså orimligt att lägga diskussioner som sker 40 år senare till grund för ett avtal.

3.6 Sammanfattande kommentar och slutsats

Enligt Wienkonventionen som skall användas vid tolkning av skatteavtal är avtalet självt den viktigaste källan vid tolkning. Även dokument som upprättats och godkänts av parterna, så som bilagor och protokoll, kan användas då man försöker utröna parternas gemensamma avsikt med avtalet. Även i svensk rättspraxis⁸⁰ har fastslagits att man vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal skall sträva efter att klarlägga parternas gemensamma avsikt, med hjälp av Wienkonventionens tolkningsregler i artikel 31-33.

Kommentaren till OECD:s modellavtal används vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal. Det är ett dokument som enligt artikel 31 eller 32 i Wienkonventionen – åsikterna går isär – skall beaktas vid tolkning. Hur stor betydelse den har varierar beroende av huruvida båda parterna är medlemsstater i OECD och om avtalet till sin uppbyggnad följer modellavtalet. Om så är fallet kan man enligt Dahlberg anse att kommentaren är en tolkningskälla under artikel 31 (4)

⁷⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 1, skiljaktig mening fråga 1

⁸⁰ RÅ 1996 ref. 84 (Luxemburgdomen)

Wienkonventionen. I detta fall har kommentaren stor betydelse när avtalet tolkas. Om avtalet överensstämmer med modellavtalet men minst en av avtalsparterna inte är medlemsstat i OECD har kommentaren enligt honom mindre betydelse vid tolkning än då båda parter är medlemsstater i OECD. Om slutligen avtalet inte följer modellavtalet har parterna inte avsett att avtalet skall tolkas i enlighet med kommentaren till modellavtalet, vilket gäller såväl medlemsstater som icke-medlemsstater. När det gäller skatteavtal mellan medlemsstater har alltså kommentaren stor betydelse då avtalet utformats enligt modellavtalet. Även utanför OECD är kommentaren en hjälp till tolkning men i mindre grad.

I propositionen till införandet av CFC-reglerna har regeringen lagt väldigt stor vikt vid OECD:s kommentar vid tolkning av avtal och hur OECD anser att man skall förhålla sig till ändringar i kommentaren. Det överordnade syftet vid tolkning enligt Wienkonventionen är ju dock att fastställa partsavsikten.

Punkt 23 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal tillkom vid en revision 2003. Artikeln ändrades inte utan endast kommentaren. I introduktionen till modellavtalet sägs att äldre avtal så långt som möjligt skall tolkas i ljuset av senare ändrade kommentarer. Om man gör det i detta fallet, kan då inte resultatet bli att man i vissa fall struntar i parternas gemensamma avsikt då avtalet ingicks?

Enligt Dahlbergs tre typsituationer i frågan skulle det här vara fråga om fallet då artikeln i avtalet inte ändrats men dock kommentaren. Ändringen leder till förändring i sak av tolkningen. Dahlberg är tveksam till att lägga någon betydelse i ändringen då den ju inte kan stå för parternas gemensamma avsikt då avtalet ingicks. Är båda parterna medlemsstater i OECD kan man ändå kanske använda kommentaren då staterna genom sitt medlemskap accepterat att nya kommentarer till avtalet skall gälla.⁸¹

Vogels åsikt att endast den version av modellavtalet och kommentar som gällde då avtalet slöts kan vara bindande, då det är fråga om förändringar som har juridisk betydelse, är lätt att få ihop med Wienkonventionen. Om man strävar efter att utröna parternas gemensamma avsikt då avtalet upprättades måste man titta på förhållandena vid denna tidpunkt.

⁸¹ Intro till modellavtalet, paragraf 35

I de fall Skatterättsnämnden bedömde var länderna visserligen medlemsstater i OECD men de hade anmärkt mot ändringen i kommentaren och härigenom visat att de inte stod bakom denna tolkning av artikeln. I sådana fall bör inte den reviderade kommentaren kunna användas på äldre avtal, då det står klart att parterna inte avsett en sådan tolkning då avtalet ingicks. I introduktionen till modellavtalet sägs att syftet med avtalet är att motverka juridisk dubbelbeskattning. CFC-beskattning är enligt definitionen ekonomisk dubbelbeskattning. Det är på denna linje Skatterättsnämnden går när den slår fast att det i fallen inte rör sig om fall då samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater. Då det är fråga om ekonomisk dubbelbeskattning menar nämnden att det inte är en sådan internationell dubbelbeskattning som skall undanröjas med hjälp av skatteavtal. Med detta synsätt faller CFC-beskattning utanför modellavtalets tillämpningsområde. Man kan här ha i tankarna att Frankrikes högsta domstol underkände de franska CFC-reglerna som oförenliga med ingångna dubbelbeskattningsavtal.

Eftersom CFC-beskattning regleras i kommentaren till modellavtalet borde man inte kunna utesluta regelsystemet från avtalets tillämpningsområde. Om man till exempel tar två stater som före revisionen av kommentaren 2003 delat upp beskattningsrätten mellan sig med hjälp av ett skatteavtal. I avtalet nämner man inte någonstans CFC-beskattning och man har heller inte uteslutit vissa juridiska personer, som kan ligga i riskzonen för delägarbeskattning, från avtalets tillämpningsområde. Om Sverige på detta sätt fransagt sig beskattningsrätten till fördel för den andra staten borde inte Sverige sedan på egen hand kunna införa lagstiftning som återtar viss del av den bortförhandlade beskattningsrätten. Allra helst inte då avtalsstaten i fråga tydligt markerat att man inte accepterar den ändring OECD gjort i frågan i kommentaren.

På avtal som ingåtts efter 2003, mellan länder som är medlemsstater i OECD och som upprättat avtalet efter modellavtalet och ingen av parterna anmärkt på ändringen, står det dock klart att CFC-beskattning får användas. När kommentaren till modellavtalet accepteras som tolkningskälla för ett skatteavtal gäller punkten 23 och CFC-beskattning får ske trots att ingenting uttryckligen sägs om detta i skatteavtalet.

4 EG-RÄTTEN

Som huvudregel – om än med flera viktiga undantag – är alltså CFC-lagstiftningen förenlig med dubbelbeskattningsavtalsrätten. En annan intressant, och vida diskuterad, fråga är hur regelverket förhåller sig till EG-rätten.

4.1 EG-rättslig bakgrund

Sedan Sverige gick med i EU har EG-rätten blivit en del av svensk rätt. EG-rätten är en självständig rättsordning skild från både folkrätt och nationell rätt men samtidigt en del av varje medlemsstats rättsordning. Medlemsstaterna har förbundit sig att vara lojala mot EG-rättens regler och principer. Genom rättspraxis från EG-domstolen har EG-rätten kommit att bli ett överordnat rättssystem som samtidigt utgör en del i de nationella rättssystemen. EG-domstolen strävar efter att stärka gemenskapen och EG-rätten och på grund av detta har principerna om exempelvis EG-rättens företräde och direkt respektive indirekt effekt vuxit fram.⁸²

Gemenskapsakter som uppfyller kriterierna tydlighet, precision och ovillkorlighet har direkt effekt. Det innebär att de är direkt tillämpliga i nationella domstolar. Vanligtvis är det förordningar som fyller kriterierna för direkt effekt. Vad gäller direktiv är dessa bindande för medlemsstaterna vad gäller resultatet, det är upp till varje medlemsstat på vilket sätt man väljer att implementera direktivet.⁸³ Regler som inte kvalificerar för direkt effekt har istället indirekt effekt och skall tolkas direktivkonformt. Detta innebär att nationella domstolar skall tolka nationell lagstiftning i ljuset av EG-rätten.⁸⁴

4.2 EG-rätten på skatteområdet

Den direkta beskattningen är ett område som till hög grad hör till varje medlemsstats egen beslutskompetens. Det finns ingen fördragsartikel som reglerar direkt beskattning varför harmoniseringen sker genom den allmänna harmoniseringsartikeln i artikel 94 EGF. Att harmoniseringen på detta område går trögt kan ha att göra med att medlemsstaterna ogärna ger avkall på sin beskattningsrätt. För att beslut skall kunna fattas på området för direkt beskattning krävs dessutom enighet. Harmonisering sker i så fall genom direktiv. Två direktiv

⁸² Ståhl, EG-skatterätt, s.20, Bernitz, s.79, Lodin s.536

⁸³ Bernitz, s.87-89

⁸⁴ Bernitz, s.94

inom den direkta beskattningens område har antagits, fusionsdirektivet⁸⁵ och moder/dotterdirektivet⁸⁶. Trots medlemsstaternas ovilja påverkar EG-rätten deras lagstiftning på området. Orsaken till detta är EG-domstolens ställning. Domstolen arbetar för att främja integrationen inom unionen vilket främst sker genom dess förhandsavgöranden. Enligt artikel 234 EGF skall frågor som rör tolkning av artiklar i fördraget hänskjutas till EG-domstolen. Förhandsavgörandena är prejudicerande inom unionen.⁸⁷

Ett av målen med EU är upprättande av en gemensam inre marknad vilket fastslås i fördraget. Den inre marknaden skall kännetecknas av fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. Dessa fyra grundläggande friheter är enligt domstolen tillämpliga på den direkta beskattningen även då några direktiv ej antagits. Detta slogs fast i målet *Avoir-Fiscal*⁸⁸ då domstolen fann att nationella regler som stred mot etableringsfriheten direkt kunde åsidosättas med stöd av fördraget. Friheterna, vilka alltså har direkt effekt, förbjuder diskriminerande eller hindrande åtgärder.⁸⁹ Artikel 10 EGF stadgar en lojalitetsplikt för staterna, de skall vidta lämpliga åtgärder för att uppfylla sina skyldigheter men också avstå från åtgärder som står i strid med fördraget. I fördraget uppställs också ett diskrimineringsförbud i artikel 12 EGF som förbjuder all diskriminering på grund av nationalitet.⁹⁰ Diskriminering definieras enligt EG-rätten som fall då jämförbara situationer behandlas olika eller inte jämförbara situationer behandlas lika. Öppen diskriminering föreligger om diskrimineringen grundas på nationalitet. EG-domstolen har också utvecklat en praxis om dold diskriminering vilken inte grundar sig på nationalitet. Detta är otillåtet då det leder till samma resultat som öppen diskriminering och har blivit viktigt just på skatteområdet där kriteriet ofta är ”hemvist” och inte nationalitet. EG-domstolen har vidare beslutat att även andra hinder mot de fria rörligheterna än öppen och dold diskriminering är förbjudna. Sådana hinder, även kallade restriktioner, kan vara regler som på något sätt negativt särbehandlar gränsöverskridande förhållanden, till exempel skatteregler som verkar avhållande på en medlemsstats medborgare att etablera sig i annan medlemsstat.⁹¹

⁸⁵ Dir. 90/434/EEG

⁸⁶ Dir. 90/435/EEG

⁸⁷ Lodin, s.537-538, Dahlberg, Svensk Skattetidning 2001, s.824

⁸⁸ Mål C-270/83, *Avoir Fiscal*

⁸⁹ Lodin, s.537-538

⁹⁰ Dahlberg, Svensk Skattetidning 2001, s.824-825

⁹¹ Dahlberg, Svensk Skattetidning 2001, s.824-825, Ugglar m.fl., Skattenytt 7-8 2005, s.453

Då denna uppsats behandlar CFC-reglerna och det intressanta för detta ämne är etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital kommer jag nedan endast att titta på dessa två friheter.

4.2.1 Uppförandekoden

Med den inre marknadens friheter uppstår problem med skattekonkurrens mellan medlemsstaterna. Detta kan visa sig genom att stater sänker sin beskattningsnivå för att attrahera utländska investeringar. Skattekonkurrens är något man vill undvika då det leder till en mängd negativa effekter så som en skev marknad, minskade skatteintäkter och komplikationer i skattesystemen. För att komma tillrätta med problemet, och inleda ett arbete med syftet att motverka skattekonkurrens, antog rådet 1997 en resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning. Denna resolution är ett politiskt dokument och den saknar juridiskt bindande verkan för medlemsstaterna. I koden anges vilka skatteregler som skall anses vara skadliga och hur man skall arbeta mot dessa. En skatteregel som ger en betydligt lägre skattenivå för vissa förhållanden än vad som i övrigt gäller för landet är potentiellt skadlig. Resolutionen är inriktad på så kallade skatteparadis i länder som annars har en godtagbar skattenivå. Syftet med koden är att komma åt förmånliga skatteregler i ett land som bara riktas till utländska skattesubjekt. I koden förbinder sig medlemsstaterna att inte införa skadliga skatteregler samt att avveckla de regler av denna typ som de tillämpar. En arbetsgrupp tillsattes för att granska nationella regler i riskzonen men huruvida koden fyller sitt syfte beror till stor del på medlemsstaterna själva då den som sagt inte är juridiskt bindande.⁹²

4.2.2 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten stadgas i artikel 43 EGF och utgör ett restriktionsförbud. Artikel 43 omfattar alltså även andra hinder mot den fria rörligheten än öppen och dold diskriminering. Fördraget stadgar inte någon absolut allmän etableringsfrihet utan huvudregeln är likhet i etableringsförutsättningarna. Det skall råda lika förutsättningar för etablering för medlemsstatens egna medborgare och utländska subjekt. Detta diskrimineringsförbud grundas på likabehandlingsprincipen i artikel 12.1 EGF.⁹³

⁹² Ståhl, EG-skatterätt, s.268-270

⁹³ Bernitz, s. 220

EG-domstolen lägger stor vikt vid lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF vilken påbjuder medlemsstaterna att, även i fall då ett område ej är harmoniserat, lojalt pröva huruvida de utländska kraven uppfyller de egna. Principen om hemlandskontroll, som står nära lojalitetsprincipen, innebär att en medlemsstat normalt skall godta den kontroll som skett i verksamhetens hemland. Nationella regler som öppet diskriminerar på grund av nationalitet kan endast rättfärdigas genom artikel 45-46, det vill säga om det rör sig om utövande av offentlig makt eller hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Någon skatteregel har aldrig accepterats på dessa grunder.⁹⁴ Även indirekt diskriminering lyder under förbudet men denna typ av diskriminering kan medlemsstaterna försöka rättfärdiga. De regler som ger upphov till den indirekta diskrimineringen måste då visas vara objektiva i förhållande till sitt ändamål och baserade på annat än nationalitet. Lyckas staten visa detta anses reglerna inte vara diskriminerande.⁹⁵

EG-domstolen har utvecklat en praxis där en fördragsstridig regel kan rättfärdigas genom den så kallade *Rule of Reason*. En åtgärd som utgör dold diskriminering eller en restriktion kan enligt denna tillåtas om den syftar till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, är ägnad att säkerställa detta syfte samt är proportionerlig i förhållande till detta intresse. Om dessa förutsättningar är uppfyllda anses åtgärden utgöra ett tvingande hänsyn till allmänintresset. Ett sådant tvingande hänsyn, vilket vi skall se nedan, kan exempelvis utgöras av en medlemsstats vilja att motverka skatteflykt. För detta krävs dock att regeln i fråga är tillräckligt precis och hittills har ingen skatteregel lyckats fylla detta krav. Ett tvingande hänsyn till allmänintresset som också accepterats är behovet av ett *inre sammanhang, koherens*, i skattesystemet. Detta hänsyn godkändes av EG-domstolen i målet *Bachmann* och har därefter åberopats av medlemsstater i ett stort antal mål men utan framgång.⁹⁶

4.2.3 Den fria rörligheten för kapital

Den fria rörligheten för kapital stadgas i artikel 56 EGF och utgör även den ett restriktionsförbud. Alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater är förbjudna. Detta gäller även fysiska och juridiska personer utanför EU som vill föra kapital mellan olika EU-länder.⁹⁷ I målet *Sandoz* slog domstolen fast att uttag av skatt kan utgöra en restriktion för den fria rörligheten. På skatteområdet har den fria rörligheten för kapital inte

⁹⁴ Uggla m.fl., Skattenytt 7-8 2005, s.453

⁹⁵ Bernitz, s. 228-231

⁹⁶ Uggla m.fl., Skattenytt 7-8 2005, s.453-454

⁹⁷ Bernitz, s.235-236

haft särskilt stor betydelse vilket kan bero på undantagen som ställs upp i fördraget. I artikel 58 – som fick sin nuvarande form 1992 – uppställs undantag från artikel 56. Dessa undantag är en kodifiering av vad som tidigare gällt enligt praxis. Artikel 58.1a tillåter olika behandling av investeringar på olika orter men skall bara tillämpas på bestämmelser som fanns före utgången av 1993. Artikel 58.1b tillåter restriktioner grundade på allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Dessutom ges medlemsstaterna möjlighet att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av skattelagstiftning. En begränsning i artikel 58.3 uppställer dock krav på att dessa åtgärder inte får vara ett medel för godtycklig diskriminering eller utgöra en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.⁹⁸

Den fria rörligheten för kapital skiljer sig från de övriga friheterna på det sätt att den även rör tredje land och dessutom är undantagen från artikel 56 mer omfattande än från de andra frihetsartiklarna. När målet Verkooijen avgjordes uttalade domstolen att den praxis som finns rörande fri rörlighet för personer och tjänster (etableringsfriheten ligger i den fria rörligheten för personer), även bör ha relevans för inskränkingsmöjligheterna för den fria rörligheten för kapital. De hänsyn som kan rättfärdiga en inskränkning som utvecklats i praxis är därmed intressanta såväl för etableringsfriheten som för den fria rörligheten för kapital.⁹⁹

4.2.4 Några rättsfall från EG-domstolen

4.2.4.1 *Bachmann*¹⁰⁰

Målet rörde belgiska regler för pensionsförsäkringar. Belgien medgav inte avdrag för premier för försäkringar tagna i utlandet, vilket var fallet för försäkringar tagna i Belgien. EG-domstolen uttalade att detta stred mot den fria rörligheten för tjänster och personer, men då avdragsrätten var kopplad till beskattningen – om avdrag medgetts förelåg skattskyldighet, om inte var beloppet skattefritt – fann domstolen att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, koherens. För att detta önskemål skall accepteras krävs dock ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel. I målet Baars¹⁰¹ prövades hur nära sambandet måste vara och här underkände domstolen argumentet då det rörde sig om två specifika skatter som belastade olika skattesubjekt.¹⁰²

⁹⁸ Uggla m.fl., Skattenytt 7-8 2005, s.453-454

⁹⁹ Uggla m.fl., Skattenytt 7-8 2005, s.453-454

¹⁰⁰ Mål C-204/90, Bachmann

¹⁰¹ Mål C-251/98, Baars

¹⁰² Ståhl, EG-skatterätt, s.128-132

4.2.4.2 ICI¹⁰³

Fallet gällde brittisk skattelagstiftnings förenlighet med nuvarande artikel 43 om etableringsfrihet. En skattelättnad gavs i Storbritannien åt företag i konsortium om detta kontrollerade ett holdingbolag där dotterbolagens säte till huvudsak fanns i landet. ICI, som hade dotterbolag i olika stater både inom EU och i tredje land, begärde skattelättnaden. Då detta nekades fördes frågan till EG-domstolen som i ett förhandsavgörande uttalade att även om bestämmelsen om etableringsfrihet syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör den samtidigt ett förbud för en stat att hindra ett bolag, som bildats enligt detta lands regler, från att etablera sig i en annan medlemsstat. För att rättfärdiga den olika behandling som domstolen ansåg föreligga, invände Storbritannien att regeln syftade till att motverka skatteflykt. Detta motargument underkändes av domstolen då reglerna inte hade till specifikt syfte att förhindra skatteflykt utan var alltför generella i det de slog mot alla fall där ett bolag valt att etablera dotterbolag i ett annat medlemsland. Storbritannien invände också att reglerna fanns för att motverka minskade skatteintäkter. Vad gäller detta argument fann domstolen att det inte kan anses så som ett tvingande hänsyn av allmänintresse och därför inte användas som rättfärdigandegrund. Ett sådant direkt samband som godkändes i målet *Bachmann* ansågs inte föreligga.¹⁰⁴

4.2.4.3 Sandoz¹⁰⁵

Målet *Sandoz* rörde frågan om vissa österrikiska skattebestämmelser gällande stämpelskatt var förenliga med den fria rörligheten för kapital. En stämpelskatt uttogs i Österrike när en skriftlig handling för lånetransaktion upprättats. För lån upptagna utomlands uttogs samma stämpelskatt även då ingen handling upprättats. EG-domstolen sade att uttag av stämpelskatt kan vara en restriktion för kapitalrörelser och att så var fallet här. Stämpelskatten ledde till att fördelen med att ta lån utomlands försvann för österrikiska medborgare och detta kunde verka avhållande. Domstolen uttalade dock att om reglerna tillämpats på samma sätt på alla personer bosatta i Österrike skulle de ansetts befogade och nödvändiga för att förhindra överträdelser av den nationella skattelagstiftningen. Detta tyder på att inte bara bestämmelser som syftar till att motverka lagöverträdelser utan även lagliga skatteundandraganden kan tillåtas. Slutligen underkände dock domstolen åtgärden att ta ut skatt på lån upptagna i

¹⁰³ Mål C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI)

¹⁰⁴ Dahlberg, Svensk Skattetidning 2001, s.831-833

¹⁰⁵ Mål C-439/97, Sandoz

utlandet när handlingar saknades då ett sådant lån inte skulle ha beskattats om det tagits i landet. Reglerna bedömdes utgöra en otillåten restriktion.¹⁰⁶

4.2.4.4 *X och Y*¹⁰⁷

Målet rörde de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Ett koncernbidrag fick inte samma skatterättsliga verkan då ett moderbolag ägde dotterbolaget tillsammans med flera andra utländska dotterbolag. EG-domstolen uttalade att trots att reglerna enligt sin lydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten innebär de samtidigt ett förbud mot att hindra bolag bildade enligt det egna landets regler från att etablera sig i annan medlemsstat. Reglerna ansågs strida mot etableringsfriheten och Sverige försökte inte rättfärdiga lagstiftningen.¹⁰⁸

4.2.4.5 *Verkooijen*¹⁰⁹

Nederländska regler tillät en person med hemvist i landet att varje år ta emot ett visst belopp i utdelning från aktier i ett inhemskt bolag skattefritt. Utdelningar från utländska bolag gavs inte denna förmån. EG-domstolen fann att reglerna kunde avhålla nederländska medborgare från att investera i utlandet. Målet gällde förhållanden som förelåg innan dagens bestämmelser varför det inte avgjordes i förhållande till fördraget. Då den direktivbestämmelse som var aktuell var formulerad på samma vis som artikel 56 EGF är dock målet mycket relevant vid tolkning av artikel 56 EGF. Till direktivet fanns visserligen inte de undantagsbestämmelser som finns i artikel 58 EGF men då denna artikel endast innebar en kodifiering av den praxis som tidigare gällde, och denna praxis inte rättfärdigade reglerna, är det sannolikt att målet skulle ha tolkats på samma sätt om det rört artikel 56 och 58 EGF.¹¹⁰

4.2.5 Kommentar

Argumentet om skattesystemets inre sammanhang som tvingande hänsyn till allmänintresset har återopats i flera mål men sedan Bachmann-målet har det aldrig godtagits. Ett annat argument som har accepterats av EG-domstolen är att reglerna är nödvändiga för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Detta är ett tvingande allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion. I praktiken har denna rättfärdigandegrund dock fått liten betydelse

¹⁰⁶ Ståhl, EG-skatte rätt, s.115-116

¹⁰⁷ Mål C-200/98, X och Y

¹⁰⁸ Dahlberg, Svensk Skattetidning 2001, s.833

¹⁰⁹ Mål C-35/98, Verkooijen

¹¹⁰ Ståhl, EG-skatte rätt, s.117-118

och någon skatteregel har aldrig godtagits på denna grund, EG-domstolen har i flera mål ansett att reglerna har gått utöver vad som är nödvändigt.¹¹¹ Administrativa skäl kan enligt EG-domstolen aldrig utgöra tvingande allmänintresse. För dessa syften finns ett direktiv om bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter på direkta beskattningens område.¹¹² Även argument om att gynna landets ekonomi eller upprätthålla skattenivån har underkänts av domstolen.¹¹³ Det ställs höga krav på möjligheterna att rättfärdiga en restriktion av de fria rörligheterna.¹¹⁴

4.3 Regeringens ståndpunkt

4.3.1 Uppförandekoden

Regeringen börjar med att utreda CFC-reglerna i förhållande till uppförandekoden för företagsbeskattning. Man konstaterar att det är ett politiskt åtagande medlemsstaterna emellan som inte på något sätt påverkar EG-fördraget. I uppförandekoden anges att skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektivbeskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten skall anses vara potentiellt skadliga och följaktligen prövas enligt uppförandekoden. Ett exempel på potentiellt skadliga åtgärder angavs i arbetsgruppens rapport vara holdingbolagsregimer. Åtgärder som tillåter undantag från beskattning av utdelning från utländska dotterbolag är skadliga om den bakomliggande vinsten beskattats förmånligare än den skulle ha gjorts i medlemsstaten. Vidare anges att om dessa åtgärder är kopplade till CFC-regler anses de ej skadliga. I rapporten anges vidare att bestämmelser mot missbruk och de motåtgärder som finns spelar en stor roll i kampen mot skatteflykt. Arbetsgruppen uttalade också att det skall röra sig om faktiska och effektiva åtgärder för att motverka missbruk och andra motåtgärder enligt uppförandekoden. Regeringen menar att då CFC-reglerna utgör en typ av bestämmelser mot missbruk de är sådana motåtgärder som uppförandekoden förutsätter. De är alltså inte bara tillåtna utan också nödvändiga för att motverka missbruk. Reglerna utgör enligt regeringen sådana motåtgärder som förutsätts enligt uppförandekoden i de fall kapitalvinster på näringsbetingade andelar är undantagna från beskattning.¹¹⁵

¹¹¹ Se t.ex. mål C-250/95, Futura, mål C-254/97 Baxter

¹¹² Dir 77/799/EEG

¹¹³ Se t.ex. mål C-264/96, ICI, mål C-35/98, Verkooijen

¹¹⁴ Ståhl, EG-skatterätt, s.126-134

¹¹⁵ Prop. s.103-104

4.3.2 Etableringsfriheten

Om medlemsstater behandlar bolag olika beroende på var de har sitt säte strider detta mot etableringsfriheten i artikel 43. I målet Lankhorst-Hohorst¹¹⁶ sade EG-domstolen att en skattebestämmelse som gör det mindre attraktivt för ett bolag att utöva sin etableringsfrihet i en annan medlemsstat och som kan leda till att bolaget avstår från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i staten med denna skatteregel strider mot etableringsfriheten. Enligt praxis kan ”mindre attraktivt” bestå av att företaget får en likviditetsmässig nackdel. Likabehandlingsreglerna förbjuder inte bara öppen diskriminering på grund av bolagets säte utan även dold diskriminering som leder fram till samma resultat. Regeringen menar att det i fråga om CFC-lagstiftningen inte rör sig om diskriminering på grund av bolagets säte då det är dotterbolagets etableringsland som leder till en skillnad i behandlingen av moderbolagen. EG-domstolen har visserligen sagt att etableringsfriheten förutom att enligt sin ordalydelse säkerställa nationell likabehandling i en medlemsstat för bolag med säte i annan stat även stadgar ett förbud mot att en stat hindrar sina medborgare från att etablera sig i andra stater.¹¹⁷ Reglerna om etableringsfrihet gäller följaktligen CFC-reglerna trots att moderbolagen har sitt säte i Sverige. Regeringen menar dock att CFC-reglerna inte på något sätt innebär en nackdel för de moderbolag som har andelar i utländska dotterbolag som skulle göra det mindre attraktivt för dem att förvärva, bilda eller behålla ett utländskt dotterbolag. I stället innebär CFC-reglerna att mer likvärdiga förutsättningar skapas då svenska bolag behandlas lika oavsett om de äger andelar i svenska eller utländska företag. Då ingen nackdel uppstår på grund av CFC-reglerna föreligger ingen diskriminering varför de inte heller strider mot etableringsfriheten.¹¹⁸

Trots att regeringen slår fast att reglerna inte strider mot etableringsfriheten fortsätter diskussionen om huruvida reglerna kan rättfärdigas om de ändå skulle anses vara diskriminerande och utgöra en inskränkning i etableringsfriheten. Enligt fördraget skall etableringsfriheten inte hindra särskild behandling av utländska bolag i de fall reglerna grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. EG-domstolens praxis ger likaså vid handen att en inskränkning av etableringsfriheten kan vara motiverad om den har ett legitimt syfte och motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. EG-domstolen har i ett

¹¹⁶ Mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst

¹¹⁷ Se t.ex. mål C-251/98, Baars

¹¹⁸ Prop. s.105-106

mål, Bachmann¹¹⁹, angett att ett sådant tvingande hänsyn kan vara att bevara kongruensen i skattesystemet. I senare praxis har krav ställts på att ett direkt samband mellan en fördel i skattehänseende och en motsvarande nackdel, vilken skall vara nödvändig att upprätthålla för att kunna säkra kongruensen i skattesystemet.¹²⁰ Huruvida det i CFC-reglerna finns ett direkt samband mellan en fördel och en nackdel skall enligt regeringen bedömas utifrån moder- och dotterbolaget som en enhet. Regeringen menar att CFC-reglerna innebär att företag med utländska dotterbolag kommer i samma situation som företag med svenska dotterbolag. Nackdel finns i form av beskattning av inkomstandelen, med avräkning för erlagd skatt, i utländskt bolag och för svenska dotterbolag, där en motsvarande beskattning inte sker av andelen, beskattning i dotterbolaget. Fördelen, som utgörs av att svenska ägare till såväl svenska som utländska bolag har avdragsrätt för räntor samt undantag från skatt på utdelningar och kapitalvinster, motsvaras alltså av en beskattning som är likvärdig för företag med svenska respektive utländska dotterbolag. Det direkta sambandet som krävs mellan möjligheten att dra av utgifter och beskattningen av erhållet belopp motsvaras i CFC-lagstiftningen enligt regeringen av ränteavdrag samt undantag på skatt för utdelning och kapitalvinst vilket kompenseras av beskattning av verksamheten både i fall av svenska och utländska bolag. Då det i båda fall är det svenska bolaget som äger andelarna i det andra bolaget som både har fördelen och drabbas av nackdelen föreligger enligt regeringen ett direkt samband. Kongruensen i skattesystemet bevaras genom att CFC-reglerna ser till att ränteavdrag och undantag från skatt på utdelning och kapitalvinst motsvaras av skatt på intäkter. Ett annat tvingande hänsyn till allmänintresset som kan motivera åtgärder som strider mot etableringsfriheten är motverkande av skatteflykt. CFC-reglerna slår bara mot länder där skattesystemet innebär en form av skadlig skattekonkurrens, varför det kan antas att deläggande i bolag i dessa stater medför en risk för skatteflykt. Enligt regeringens bedömning kan CFC-reglerna anses syfta till att motverka skatteflykt och rättfärdigas därför även av detta tvingande hänsyn till allmänintresset. En regel som är motiverad på grund av tvingande hänsyn måste också vara proportionell. Bestämmelsen skall enligt praxis vara ägnad att säkerställa förverkligandet av syftet och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå syftet. Syftet med CFC-reglerna är att säkerställa en beskattning av utländska bolag samt att motverka skatteflykt och med hänsyn till uppförandekoden kan reglerna inte sägas gå utöver

¹¹⁹ Mål C-204/90, Bachmann

¹²⁰ Se t.ex. mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst

vad som är nödvändigt för att uppnå syftet. Slutligen påpekar regeringen att majoriteten av EU:s medlemsstater har CFC-lagstiftning.¹²¹

4.3.3 Fri rörlighet för kapital

Om en medlemsstat inför en åtgärd som kan få dess medborgare att avstå från att avtala om lån eller investera i andra medlemsstater är detta enligt EG-domstolen en restriktion för kapitalrörelser enligt fördraget.¹²² EFTA-domstolen har förtydligat att då nationella lån behandlas förmånligare än utländska lån för att kompensera en fördel som finns för endast utländska lån, ingen begränsning föreligger för den fria rörligheten av kapital.¹²³ Regeringen menar, med hänvisning till detta, att ingen begränsning föreligger genom CFC-reglerna. Reglerna medför endast att det inte blir mer fördelaktigt att inneha andelar i utländska bolag än i svenska, detta borde varken avskräcka medborgare från att investera i utlandet eller göra det mer kostsamt.

Även här fortsätter regeringen sin bedömning för det fall man skulle göra en annan bedömning. Regeringen menar då att undantagen från den fria rörligheten för kapital är tillämpliga, artikel 58.1a och 58.1b EGF. Enligt 58.1a kan CFC-lagstiftning vara tillåten, men endast om lagstiftningen fanns före utgången av 1993. I praxis har uttalats att om senare lagstiftning är identisk med den som fanns 1993 eller om den senare inskränker eller avskaffar hinder för de fyra friheterna anses den vara del av den tidigare lagstiftningen.¹²⁴ Regeringen menar att den nya lagstiftningen inskränker dessa hinder då den innebär mindre risk för konflikt mellan nationell rätt och friheterna än den tidigare. CFC-reglerna skall därför omfattas av undantaget. Regeringen anser dessutom att reglerna även omfattas av undantaget i artikel 58.1b, som enligt praxis omfattar en åtgärd som hindrar skattskyldiga från att undandra sig nationella förpliktelser samt är nödvändig för att förhindra överträdelse av nationell skattelagstiftning.¹²⁵ CFC-reglerna avser att motverka skatteflykt och omfattas därför av undantaget. Åtgärderna får dock, enligt artikel 58.3, inte utgöra diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Enligt regeringen utgör inte reglerna en diskriminering då de endast säkerställer en likvärdig beskattning och heller inte en förtäckt begränsning då de endast hindrar skattskyldiga från att undandra sig förpliktelser. Regeringen

¹²¹ Prop s.106-109

¹²² Mål C-478/98, Kommissionen mot Belgien

¹²³ Dom E-1/00, State Dept Management Agency

¹²⁴ Mål C-302/97, Konle

¹²⁵ Mål C-439/97, Sandoz

säger dock slutligen att även om man inte skulle anse undantagen vara tillämpliga skulle reglerna ändå vara motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset enligt de överväganden som gjordes för etableringsfriheten.¹²⁶

4.4 Kritik mot regeringens ståndpunkt

4.4.1 Uppförandekoden

Regeringen anser att CFC-reglerna utgör en sådan typ av motverkanslagstiftning som förutsätts av koden. Resolutionen om uppförandekoden som avser företagsbeskattning är från den 1 december 1997 och omfattar åtgärder som inverkar på var i gemenskapen en verksamhet etableras. Att koden dock endast är ett politiskt åtagande uttalas i resolutionen. Efter antagandet av denna tillsattes en arbetsgrupp för att genom granskning av medlemsstaternas skattelagstiftningar ange fall av skadlig skattekonkurrens. År 2003 ställde rådet sig igen bakom koden men trots det menar Mattsson att det kan ifrågasättas huruvida de allmänna synpunkter på koden som arbetsgruppen lämnat talar för att CFC-reglerna är ändamålsenliga och tillåtna. Resolutionen är ett politiskt åtagande som inte ålägger staterna några skyldigheter. Sådana politiska viljeyttringar har vid ett flertal tillfällen visats sakna betydelse i EG-domstolen.¹²⁷

4.4.2 Etableringsfriheten

Regeringen menar att reglerna medför att ägande av svenska och utländska bolag blir likvärdigt, för det svenska moderbolaget blir skattekonsekvenserna desamma. Då ingen nackdel förekommer för andelsägare i utländska bolag innebär reglerna enligt regeringen inte en diskriminering och strider därmed inte mot fördraget. Mattsson menar att det inte blir aktuellt att tala om diskriminering då det endast är aktuellt i fall där skillnader grundas på de skattskyldigas nationalitet. Här är den aktuella frågan om en inskränkning i etableringsfriheten föreligger. Mattsson säger vidare att reglerna om etableringsfrihet skulle förlora sin mening om det stod medlemsstaterna fritt att, som regeringen menar, öka skattskyldigheten i det egna landet för att förhindra utnyttjandet av förmånligare skatteregler i utlandet. Att försvåra etableringar i länder med för låg skatt måste utgöra en restriktion.¹²⁸

¹²⁶ Prop. s.109-111

¹²⁷ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.9-10

¹²⁸ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.11

Regeringen hävdar, för det fall att deras argumentation om att reglerna inte utgör en restriktion inte håller, såväl det inre sammanhanget i skattesystemet som motverkande av skatteflykt som rättfärdigandegrund. Vad gäller det direkta samband som krävs mellan en skattefördel och nackdel för samma skattesubjekt menar regeringen att man måste se till koncernen, varmed skattesituationen blir den samma för svenska bolag oberoende av var deras dotterbolag är förlagda. Mattsson påpekar här att detta faktum först användes för att övertyga om att någon restriktion över huvud taget inte förelåg och sedan för att jämföra skattefördelar och nackdelar. Fördelen, som är ränteavdragsrätt och undantag från beskattning på utdelningar och kapitalvinster skall alltså motsvaras av nackdelen att beskattas enligt svenska regler. Reglerna leder till en likvärdig situation mellan bolag med svenska respektive utländska dotterbolag. Mattsson ställer sig frågande till detta resonemang och menar att man inte kan bedöma en företagsgrupp som en enhet när man skall titta på huruvida en fördel respektive nackdel drabbar samma skattskyldig.¹²⁹

Vad gäller möjligheten att rättfärdiga en restriktion på grund av risken för skatteflykt måste man skilja på åtgärder som hindrar skatteflykt och sådana som hindrar att staten förlorar skatteintäkter. EG-domstolen har uttalat att varken minskade skatteintäkter eller skydd för den inhemska skattebasen kan utgöra rättfärdigande grunder. Regeringen menar dock att CFC-reglerna är tillräckligt specifika för att kvalificera som åtgärder för att motverka skatteflykt. Mattsson efterlyser här en mer utförlig förklaring från regeringens sida om varför det rör sig om skatteflykt och inte förlorade skatteintäkter. Enligt honom förefaller det som att EG-domstolen med skatteflykt avser olovliga skatteundandraganden, främst skentransaktioner. Ett val av etableringsland som sker på grund av skatteöverväganden är inte skatteflykt. Skatteundandragande och skattefusk motverkas på andra sätt inom gemenskapen, såsom direktivet om ömsesidigt bistånd av myndigheter. Enligt Mattsson kan CFC-reglerna inte accepteras. De är oförenliga med den fria etableringsrätten då det rör sig om en restriktion som inte kan rättfärdigas.¹³⁰ Även Bojs kommer till slutsatsen att reglerna strider mot etableringsfriheten och är tveksam till regeringens försök att rättfärdiga restriktionen.¹³¹ Källqvist och Köhlman anser att CFC-reglerna utgör en negativ särbehandling för bolag som vill etablera dotterbolag i utlandet och att restriktionen inte kan rättfärdigas.¹³²

¹²⁹ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.12-13

¹³⁰ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.14-15

¹³¹ Bojs, Svensk Skattetidning 2003, s.736

¹³² Källqvist, Köhlman, Svensk Skattetidning 2003, s.744-745

4.4.3 Fri rörlighet för kapital

Såväl reglerna om etableringsfrihet som fri rörlighet för kapital kan bli tillämpliga vid etablering utomlands. I fallet X och Y¹³³ uttalar domstolen att reglerna om etableringsfrihet skall tillämpas i fall då personen har ett obestriddigt inflytande över den utländske personens beslut och kan bestämma över dess verksamhet. Om sådant inflytande saknas gäller reglerna om fri rörlighet för kapital. Regeringen kommer till slutsatsen att CFC-reglerna även är förenliga med den fria rörligheten för kapital. Regeringen stöder sig i sitt resonemang på en dom från EFTA-domstolen¹³⁴. Mattsson menar dock att regeringen tolkat domen fel. I fallet var kostnaden för att erhålla statlig garanti för lån högre för utländska låntagare. I domen slog domstolen fast att en skillnad i garantiavgift strider mot den fria rörligheten för kapital.

Regeringen tar också stöd av ett fall från EG-domstolen¹³⁵ men även detta fall har enligt Mattsson feltolkats. Att härleda ett ställningstagande om att CFC-reglerna är tillåtna då de bara medför att det inte är mer förmånligt att inneha andelar i utländska bolag, vilket regeringen gör, är enligt Mattsson omöjligt då det skulle leda till att omöjliggöra en fri rörlighet av kapital.

Regeringen diskuterar undantagen i artikel 58 EGF och anser att undantaget i artikel 58.1a är tillämpligt på CFC-reglerna. Enligt regeringen är reglerna visserligen andra än de som fanns 1993 men eftersom de inte är strängare borde de accepteras med hänvisning till ett fall i EG-domstolen¹³⁶. Mattsson är mycket skeptisk till detta. Han menar att ett antal förutsättningar måste uppfyllas för att detta skall vara möjligt. Till att börja med måste undantaget gälla Sverige trots att vi inte var medlemmar år 1993. Mattsson anser att undantaget inte gäller medlemsstater som trätt in i unionen efter år 1993. Målet som regeringen stöder sig på fastställde att senare tillkommen lagstiftning endast kunde omfattas av undantaget för det fall den var i huvudsak identisk med den tidigare och inskränkte eller avskaffade hinder mot den fria rörligheten. Enligt Mattsson är de nya CFC-reglerna inte identiska med de gamla utan en skärpning av dessa, vilket framgår av propositionen. Även om regeringen fått rätt återstår ett problem som man valt att bortse från. EG-domstolen har i rättsfallet Verkooijen¹³⁷ pekat på regeln som nu finns i artikel 58.3 som kräver att inskränkningar inte godtyckligt diskriminerar

¹³³ Mål C-200/98, X och Y

¹³⁴ E-1/00, State Dept Management Agency

¹³⁵ Mål C-347/98, Kommissionen mot Belgien

¹³⁶ Mål C-302/97, Konle

¹³⁷ Mål C-35/98, Verkooijen

eller förtäckt begränsar den fria rörligheten. Enligt Mattsson talar mycket för att denna bestämmelse är viktig och kanske leder till att möjligheten för stater att tillåta skillnader på grund av bosättning eller investeringsland bli försvinnande liten. I fallet underkändes Nederländska regler som gjorde skillnad på investeringar i och utanför Nederländerna. På grund av detta kan det ifrågasättas huruvida undantaget i artikel 58.1a har någon betydelse längre och även hur de svenska reglerna skulle kunna godkännas. Regeringen prövar även undantaget i artikel 58.1b som säger att staterna har rätt vidta nödvändiga åtgärder för att hindra överträdelse av nationella skattelagar. Målet¹³⁸ som regeringen stöder sig på avfärdar Mattsson då det i detta rörde sig om mycket grov brottslighet som skulle åtgärdas. I ett annat mål som regeringen hänvisar till, Sandoz¹³⁹, sade domstolen att det visserligen var fråga om en restriktion men att regeln inte hindrades av fördraget förutsatt att inländska och utländska lån behandlades lika. Mattsson menar dock att det i detta fall gällde att behandla alla lån lika oberoende på var de tagits och att målet inte kan jämföras med de invecklade system som regleras genom CFC-reglerna.¹⁴⁰

Mattsson konstaterar också att CFC-reglernas främsta syfte verkar vara att förhindra att den svenska skattebasen urholkas, vilket också framgår av propositionen. Detta är ett skäl som inte godkänts av EG-domstolen som en rättfärdigandegrund för restriktioner av de fria rörligheterna och bara detta talar för att reglerna strider mot EG-rätten.¹⁴¹

4.5 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Den 4 april 2005 prövade Skatterättsnämnden i fem förhandsbesked frågorna om CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten. Som tidigare beskrivits (se avsnitt 3.5) rörde det sig i fallen om så kallade captivebolag. Nedan redogörs för två av fallen, med captivebolag i Luxemburg (inom EU) respektive Schweiz (inom EES).

4.5.1 Luxemburg

I förhandsbeskedet som rörde bolaget i Luxemburg tittade nämnden på bestämmelserna om etableringsfrihet i artiklarna 43-48 EGF. Artikel 43 förbjuder alla inskränkningar i möjligheten för ett bolag att etablera sig i en annan medlemsstat. Enligt artikel 48 skall ett bolag som bildats i enlighet med en medlemsstats regler vid tillämpning av artikel 43

¹³⁸ Mål C-163/94, Sanz de Lera

¹³⁹ Mål C-439/97, Sandoz

¹⁴⁰ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.16-21

¹⁴¹ Mattsson, Skattenytt nr 4 2004, s.26

likställas med medborgare i annan medlemsstat. Artikel 43 är tillämplig på förvärv och innehav av bolagsandelar i ett bolag i annan medlemsstat endast om andelsinnehavaren har ”ett obestriddigt inflytande över den utländska juridiska personen och kan bestämma över dess verksamhet”. I fallet ägde det svenska moderbolaget samtliga andelar i captive-bolaget och därför utövar moderbolaget sin etableringsfrihet. Artikel 43 syftar till att säkra nationell likabehandling men enligt praxis även till att hindra att en medlemsstat motverkar ett bolags möjlighet att etablera sig i en annan medlemsstat.

EG-domstolens praxis refereras till sin innebörd av nämnden så som att ”skatteregler som i något avseende negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner eller förhållanden inte är förenliga med fördragsbestämmelserna”. Det vill säga ett krav på skattemässig likabehandling. Nämnden konstaterar att reglerna om löpandebeskattning i 39 a kap IL skiljer sig från beskattningen av ett svenskt dotterbolag. Sverige har inte heller någon möjlighet till beskattning hos moderbolaget av hela koncernens inkomster. Nämnden jämför med en situation då tyska regler underkändes av EG-domstolen då de behandlade tyska dotterbolag olika beroende på var moderbolaget hade sitt säte. Vidare leder de svenska reglerna till en olik resultatutjämnning då avdrag i utländsk juridisk person får göras för underskott de senaste tre åren medan för svenska dotterbolag ingen sådan tidsbegränsning finns. Dessa skillnader kan vara avhållande då ett bolag funderar på en etablering i en annan medlemsstat och utgör enligt nämnden därför ett hinder mot etableringsfriheten vilket förbjuds i artikel 43.

Enligt artikel 46 kan ett sådant hinder ändå godtas om det grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Inget av dessa hänsyn föreligger. EG-domstolen har dock genom praxis klargjort att även åtgärder som grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset kan rättfärdigas. Nämnden påpekar att allmänna önskemål att upprätthålla landets skattenivå eller det faktum att företag etablerat i annan medlemsstat betalar låg skatt inte har ansetts utgöra ett sådant tvingande hänsyn. Däremot har EG-domstolen godtagit behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. För detta krävs dock ett direkt samband mellan en skattemässig nackdel och fördel hos samma skattesubjekt. Detta samband diskuterades i propositionen men nämnden menar att de skattefördelar som nämns hade funnits även om inte löpandebeskattning skett varför det direkta sambandet inte föreligger.

Även motverkandet av skatteflykt kan rättfärdiga en inskränkning av etableringsfriheten. För att EG-domstolen skall acceptera denna grund, vilket hittills inte skett, krävs att regeln är

tillräckligt precis. EG-domstolen har bland annat sagt att en presumtion om skatteflykt inte kan grundas enbart på det faktum att ett bolag är etablerat i en annan medlemsstat. Nämnden konstaterar att CFC-reglerna saknar bedömning om syftet för etablering i annan stat. Man kan inte skilja på etableringar som sker på grund av skatteöverväganden och sådana som sker på grund av affärsmässiga skäl. På grund av detta är inte reglerna tillräckligt preciserade för att kunna komma att godkännas av EG-domstolen. Det finns alltså ingen grund för rättfärdigande av reglerna varför de strider mot artikel 43 i EGF.¹⁴²

4.5.2 Schweiz

I förhandsbeskedet som rör Schweiz, som inte är medlemsstat i EU, tittade nämnden på artikel 56 i EGF som förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land. Nämnden menar med hänvisning till artikelns lydelse och praxis i EG-domstolen att det när man bedömer en nationell regels förenlighet med artikeln inte görs någon skillnad på om det rör sig om kapitalrörelser mellan medlemsstater eller mellan medlemsstat och tredje land. Tolkningen av artiklarna i EGF skall ske mot bakgrund av syftet till varför de ställts upp, vilket inom EU är en fri inre marknad och en ekonomisk union. I förhållande till tredje land är syftet mer begränsat, till exempel ges medlemsstater vissa möjligheter till restriktioner mot tredje land. Nämnden anser att alla slags kapitalrörelser skall anses falla under artikel 56, även förvärv och andelsinnehav.

Innebörden av EG-domstolens praxis sammanfattas, liksom ovan för etableringsfriheten, av nämnden som ett krav på skattemässig likabehandling av gränsöverskridande transaktioner. Man noterar även i detta fall skillnaden i beskattning mellan utländskt dotterbolag och svenska dotterbolag, att Sverige saknar möjlighet till beskattning hos moderbolaget för hela koncernens inkomster och jämför med de tyska reglerna som underkändes i EG-domstolen. Slutligen konstateras att skillnaden i resultatutjämning utöver det tidigare anförda kan avhålla en svensk person från att investera kapital i en utländsk juridisk person med lågbeskattad verksamhet. Därför utgör reglerna en begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EGF.

En sådan begränsning kan i vissa fall godtas. Rättfärdigandegrunderna finns i artikel 58.1a och 58.1b. I artikel 58.1b anges att medlemsstater får vidta åtgärder för att hindra överträdelse

¹⁴² Skatterättsnämndens förhandsbesked 1

av skattelagstiftning. Detta bör enligt nämnden tolkas med hjälp av EG-domstolens praxis om tvingande hänsyn till allmänintresset, särskilt skatteflykt. För att en regel som syftar till att motverka skatteflykt skall kunna rättfärdigas krävs att den är tillräckligt preciserad. Liksom i fallet ovan bedömer nämnden att reglerna inte ger någon möjlighet att pröva syftet med etableringen i det särskilda fallet. Man kan därför inte skilja mellan fall som syftar till att undandra skatt och fall som motiveras av affärsmässiga överväganden. Skulle reglerna prövas mot EGF som kapitalrörelser mellan medlemsstater skulle de enligt nämnden vara för generella för att godtas.

Nämnden hänför länder inom EES, vilka inte är medlemsstater i EU, till tredje land då man slår fast att det i fallet rör det sig om kapitalrörelser mellan medlemsstat och tredje land. Reglerna har här ett mer begränsat syfte än mellan medlemsstater. Detta talar för att det ges större möjlighet att rättfärdiga inskränkningar av den fria rörligheten för kapital och därför bör även mer generella regler som syftar till att motverka skatteflykt godtas. Löpandebeskattningen av delägare är enligt nämnden en åtgärd som är lämpad för att nå syftet. Då det inte finns någon mindre ingripande metod för att nå syftet än löpandebeskattning av inkomsten kombinerat med möjligheten till avräkning av utländsk skatt anser nämnden att reglerna inte strider mot reglerna i EGF om fri rörlighet för kapital mellan medlemsstat och tredje land.¹⁴³

4.5.3 Kommentar

Utgången av förhandsbeskedet angående etableringsfriheten verkar spegla den åsikt som råder i doktrin. CFC-reglerna gör en tydlig skillnad mellan vissa utländska juridiska personer och svenska dotterbolag vilket kan verka avhållande på etablering i utlandet. Lagstiftningen utgör en restriktion och enligt Uggla, Burmeister och Tivéus finns inget direkt samband mellan fördel och nackdel skattemässigt. Ett av CFC-lagstiftningens viktigaste syfte, att skydda den svenska skattebasen, kan aldrig utgöra ett tvingande allmänintresse. Då reglerna saknar möjlighet att pröva syftet bakom en etablering, och således drabbar alla utländska bolag som är lågbeskattade, är de enligt dem för generella för att kunna rättfärdigas med hänvisning till motverkande av skatteflykt.

¹⁴³ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2

Bedömningen av den fria rörligheten för kapital anser de dock kunna diskuteras. Nämnden konstaterade att reglerna skulle strida mot fördraget om det rört sig om kapitalrörelser inom EU och resonerade också kring att det inte skall göra någon skillnad vid bedömningen av nationella regler huruvida det är fråga om kapitalrörelser inom eller utanför EU. Trots resonemanget beslutar nämnden att göra skillnad på fallen då det bakomliggande syftet är mer begränsat vad gäller kapitalrörelser till tredje land. De stödjer sig på att det i EGF finns möjlighet för medlemsstaterna till restriktioner mot tredje land. Uggla, Burmeister och Tivéus ställer sig dock frågande till om dessa möjligheter som ges av fördraget kan läggas till grund för att införa andra inskränkningar. Huruvida de fördragsfästa möjligheterna till inskränkningar ger vid handen att mer generella regler mot skatteflykt godtas för kapitalrörelser till tredje land än inom EU. De menar att man kan hävda att bedömningen borde bli den samma för fall inom som utanför EU.¹⁴⁴

4.6 Sammanfattande kommentar och analys

Vad gäller området för denna uppsats är etableringsfriheten respektive den fria rörligheten för kapital av intresse, vilka båda är restriktionsförbud som förbjuder hinder mot den fria rörligheten. Sådana åtgärder kan dock tillåtas i vissa fall, om de syftar till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, är ägnade att säkerställa detta syfte samt är proportionerliga i förhållande till detta intresse. Om dessa förutsättningar är uppfyllda anses åtgärden utgöra ett tvingande hänsyn till allmänintresset.

Det är troligt att CFC-reglerna skulle anses utgöra en restriktion enligt EG-domstolen, då reglerna kan hindra eller verka avhållande för medborgare att etablera sig i en annan medlemsstat. Därför är det intressant att titta på om någon av de förutsättningar som utgör tvingande hänsyn till allmänintresset kan rättfärdiga reglerna.

Regeringen börjar sin analys med att titta på etableringsfriheten och menar i första hand att reglerna inte utgör ett hinder av etableringsfriheten. Skulle de anses vara en restriktion kan reglerna rättfärdigas av hänsyn till skattesystemets inre sammanhang, ett argument som har godkänts av domstolen i målet Bachmann. För att detta skall acceptera krävs ett direkt samband mellan en skattenackdel och en skattefördel. Regeringen menar att ett sådant direkt samband finns då man skall använda en koncernsyn vid denna bedömning. Bortsett från att

¹⁴⁴ Uggla m.fl., Skattenytt nr 7-8 2005

fördelarna som skall motsvara nackdelen föreligger även utan CFC-beskattnings är det också underligt att man väljer att se moder- och dotterbolag som en enhet. Som Mattsson säger bör man inte kunna bedöma en företagsgrupp som en enhet när man skall titta på huruvida en fördel respektive nackdel drabbar samma skattskyldig. Sedan Bachmann har detta argument åberopats i ett flertal mål men aldrig godtagits och vissa menar till och med att domstolen ångrar att den godtagit argumentet. Med hänsyn till detta är det inte troligt att reglerna kan rättfärdigas på denna grund.

En annan rättfärdigandegrund som åberopats är viljan att motverka skatteflykt. Regeringen menar att CFC-reglerna endast slår mot länder där skattesystemet innebär en form av skadlig skattekonkurrens varför det kan antas att deläggande i bolag i dessa stater medför en risk för skatteflykt. EG-domstolen kräver att regler som syftar till att motverka skatteflykt är tillräckligt precisa och har till specifikt syfte att förhindra skatteflykt. Regler som varit alltför generella i sin utformning har underkänts. Enligt Mattsson måste man skilja på åtgärder som hindrar skatteflykt och sådana som hindrar att staten förlorar skatteintäkter. EG-domstolen har slagit fast att varken minskade skatteintäkter eller skydd för den inhemska skattebasen kan utgöra rättfärdigandegrunder. Regeringen menar visserligen att reglerna är tillräckligt specifika men faktum kvarstår att de drabbar alla utländska lågbeskattade bolag oavsett syftet med etableringen varför de rimligen inte är tillräckligt specifika.

Vad gäller den fria rörligheten för kapital menar regeringen att ingen begränsning föreligger genom CFC-reglerna, då reglerna endast medför att det inte blir mer fördelaktigt att inneha andelar i utländska bolag än i svenska. Skulle en begränsning ändå anses föreligga kan reglerna rättfärdigas genom undantagen i artikel 58. Regeringen menar att undantaget som gäller lagstiftning före 1993 skall gälla, trots att inte Sverige var medlemsstat vid denna tidpunkt. Detta eftersom den nya CFC-lagstiftningen inskränker de hinder för den fria rörligheten som fanns i den tidigare lagstiftningen. Så är dock inte fallet då den nya CFC-lagstiftningen enligt propositionen faktiskt utgör en skärpning av reglerna.

Regeringen anser att reglerna också kan rättfärdigas av det andra undantaget i artikel 58 som säger att staterna har rätt att vidta nödvändiga åtgärder för att hindra överträdelse av nationella skattelagar. Då CFC-reglerna syftar till att motverka skatteflykt omfattas de enligt regeringen av undantaget. Mattsson är tveksam till detta. I de fall som godtagits på denna grund har det

rört sig om mycket grov brottslighet eller helt andra förhållanden som inte kan jämföras med CFC-lagstiftningen.

Då inget av undantagen i artikel 58 är tillämpligt föreligger en restriktion och det blir fråga om samma rättfärdigande grunder som ovan för etableringsfriheten. Dessa grunder kan inte anses rättfärdiga CFC-lagstiftningen.

Regeringen inleder sin diskussion med att slå fast att CFC-reglerna inte bara är tillåtna utan faktiskt krävs, med hänvisning till Uppförandekoden. Denna resolution är dock ett politiskt dokument och den saknar juridiskt bindande verkan för medlemsstaterna. EG-domstolen har tidigare inte lagt vikt vid sådana politiska viljeyttringar och vad som föreskrivs i koden kan knappast inverka på EG-domstolens bedömning av reglerna förenlighet med EG-rätten.

EG-domstolen arbetar på ett sätt som är främmande för Sverige då den ägnar sig åt att pröva legaliteten av nationella lagar. EG-domstolen är mycket dynamisk och arbetar aktivt för integrering inom unionen, vilket yttrar sig i dess ovilja att tillåta nationella regler som på något vis begränsar målet med en inre gemensam marknad. Mot bakgrund av detta är det inte troligt att domstolen skulle finna att CFC-reglerna är förenliga med de fria rörligheterna.

KÄLLFÖRTECKNING

Rättstryck

Prop. 2003/2004:10 Ändrade regler för CFC-beskattning

SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar

The Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969 (SÖ 1975:1)

Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version January 2003

Litteratur

Baker, Philip, "Double Taxation Conventions and International Tax Law, Sweet & Maxwell, London 1994

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, "Europarättens grunder", andra upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2002

Dahlberg, Mattias, "Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag", Iustus Förlag, Uppsala 2000

Lindencrona, Gustaf, "Dubbelbeskattningsavtalsrätt", Juristförlaget, Stockholm 1994

Lodin, Lindencrona, Melz, Silberberg, "Inkomstskatt – en läro-och handbok i skatterätt", Nionde uppl., Studentlitteratur, Lund 2003

Mattsson, Nils, "Svensk internationell beskattningsrätt", Nordstedts Juridik, Stockholm 2004

Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, "EG-skatterätt", Iustus förlag, Uppsala 2000

Wenehed, Lars-Erik, "CFC-Lagstiftning – en studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga", Juristförlaget i Lund, Lund, 2000

Vogel, Klaus, "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions", München 1996

Artiklar

Bojs, Johan, "Nya CFC-regler", Svensk Skattetidning, 2003

Burmeister, Jari, Tivéus, Ulf, Uggla, Carl-Magnus, "De svenska CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten m.m.", Skattenytt nr 7-8, 2005

Dahlberg, Mattias, "Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten", Svensk Skattetidning 2001

Källqvist, Jan, Köhlmark, Anders, "De nya CFC-reglerna och koncerninterna återförsäkringsbolag (s.k. captives) i Luxemburg", Svensk Skattetidning, 2003

Mattsson, Nils, "Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten?", Skattenytt nr 4, 2004

Rabe, Gunnar, "CFC-utvidgningen i Sverige", Skattenytt nr 1-2, 2004

Sundgren, Peter, "Synpunkter på Sveriges nya CFC-beskattnings och regelverket om participation exemption", www.skatter.se, 2005

Rättsfall

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2001 ref. 46

Skatterättsnämndens förhandsbesked 050404, Sverige-Luxemburg

Skatterättsnämndens förhandsbesked 050404, Sverige-Schweiz

Rättsfall från EG-domstolen

C-204/90, Bachmann

C-264/96, ICI

C-439/97, Sandoz

C-200/98, X och Y

C-35/98, Verkooijen

C-324/00, Lankhorst-Hohorst

C-270/83, Avoir Fiscal

C-251/98, Baars

C-250/95, Futura

C-254/97, Baxter

C-478/98, Kommissionen mot Belgien

C-302/97, Konle

C-163/94, Sanz de Lera

Rättsfall från EFTA-domstolen

E-1/100, State Dept Management Agency

BILAGA 1 – Utdrag ur kommentaren till OECD:s modellavtal

Punkterna 22-26 i kommentaren till Artikel 1:

22. Other forms of abuse of tax treaties (e.g. the use of base company) and possible ways to deal with them, including “substance-over-form”, economic substance” and general anti-abuse rules have also been analysed, particularly as concerns the question of whether these rules conflict with tax treaties, which is the second question mentioned in paragraph 9.1 above.

22.1 Such rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule and having regard to paragraph 9.5, there will be no conflict. For example, to the extent that the application of the rules referred to in paragraph 22 results in a recharacterisation of income or in a redetermination of the taxpayer who is considered to derive such income, the provisions of the Convention will be applied taking into account these changes.

22.2 Whilst these rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that Member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused.

23. The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of Member and non-member countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraph 10.1 of the commentary to Article 7 and 37 of the commentary to Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign

companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.

24-25. (Deleted)

26. States that adopt controlled foreign companies provisions or the anti-abuse rules referred to above in their domestic tax laws seek to maintain the equity and neutrality of these laws in an international environment characterised by very different tax burdens, but such measures should be used only for this purpose. As a general rule, these measures should not be applied where the relevant income has been subjected to taxation that is comparable to that in the country of residence of the taxpayer.

Paragraf 1 punkt 10.1 i kommentaren till artikel 7.1:

The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the rights of one Contracting State to tax the business profits of enterprises that are residents of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits...

Paragraf 5 punkten 37 i kommentaren till artikel 10:

It might be argued that where the taxpayer's country of residence, pursuant to its controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect seeks to tax profits which have not been distributed, it is acting contrary to the provisions of paragraph 5. However, it should be noted that the paragraph is confined to taxation at source and, thus, has no bearing on the taxation at residence under such legislation or rules. In addition, the paragraph concerns only the taxation of the company and not that of the shareholder.

BILAGA 2 – Utdrag ur EGF

Artikel 43

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Artikel 46

1. Bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dess skall inte hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.
2. Rådet skall enligt förfarandet i artikel 251 utfärda direktiv för samordning av de ovan nämnda bestämmelserna.

Artikel 48

Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med ”bolag” förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Artikel 56

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.
2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Artikel 58

1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att
 - a. tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,
 - b. vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.
2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.
3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.